جامعة دمشق
كلية الاقتصاد

# دور ضرائب الدخل في تمويل الموازنة العامة للدولة في سورية

## دراسة مقارنة وتحليلية من واقع قطع حسابات الموازنات العامة للأعوام ١٩٨٨ وحتى ١٩٩٦

## رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد
مدين ابراهيم الضابط

إشراف
أ.م. الدكتور خالد الخطيب

الراند للطباعة
٢٠٠٠ - ٢٠٠١

## كلمة تقدير وامتنانّ

إلى الأمل الآتي من كشف الشمس
إلى الباعث من عمق الوجدان كلّ التجديد والتحديث والتطوير
إلى من لا يؤمن إلاّ بالعلم طريقاً للنور، وبالإبداع طريقاً للمجد
إلى من أشار إلى النّزاهة والكفاءة والشفافية، عناوين رئيسة للمواطنة الحقّة
إلى المنطق، الفكر الصحّ في زمن الخطأ، والّلاء في زمن الخنوع

**إلى سيّد الوطن**

# بشار حافظ الأسد

# كلمة شكر

مع إتمامي هذا العمل المتواضع
الخطوة الأولى على طريق البحث العلمي
أتقدم بجزيل الشكر
إلى أستاذي المشرف
الدكتور خالد الخطيب
الذي لم يتوانى عن تقديم كل جهد، وتوجيه كل نصيحة في سبيل إتمام هذا البحث

كما أخص وبجزيل الشكر
الأستاذ الدكتور: حسين القاضي
الذي كان لي العون الصادق في إرشادي وتوجيهي في مسيرتي العلمية هذه.

وكل الشكر للسادة أعضاء اللجنة
الأستاذ الدكتور: محمد سعيد فرهود
الأستاذ المساعد الدكتور: أحمد زهير شامية
الذي كان لي شرف تحكيمهم لهذا البحث

# الإهـــداء

إلى من علّمني أنّ العصامية طريق الإنسان الأسمى للنجاح ...

وأنّ نكران الذات الطريقة الوحيدة للعطاء...

وأن النزاهة والأمانة جوهر الغنى الحقيقي...

وأنّ العلم والعمل وحب الوطن ثالوث الإنسان الفاضل..

إلى مثلي الأعلى..

والدي

إلى ذلك الينبوع الثرّ من الحنان الذي لا ينقضي...

إلى تلك الشجرة الوارفة الظلّ، المعطاءة الثمر

التي ما فتئت تظلّني بعطفها وحبّها.

إلى قصائد العطاء، وكلمات الأمل، ومعاني النور

إلى الأغلى

والدتي

إلى من طالما كان لي حبها دافعي على العمل عند

التقاعس، والأمل في حالات الكآبة واليأس

إلى من سهرت وتعبت ساعة بساعة،ويوماً بيوم

لإتمام هذا البحث، إلى رفيقة دربي وصديقة عمري

زوجتي

إلى تلك الزهرة الجميلة التي ما فتئت بعبيرها

تنعش كل من حولها، وتزيّن كل ما حولنا

أختي أسامه

إلى تلك النجمة البعيدة القريبة، التي قدمت

لي العون، كلّ العون والمساعدة في إنجاز

هذا العمل

أختي ديما

إلى ذلك الضياء الذي طالما اهتديت به في ..
أوقات المحنة..
أخي ضياء

إلى المسافر الغالي، إلى من كان لي الأمل..
والسند والأخ والصديق والرفيق في كل..
مرحلة من مراحل الطريق..
أخي سامر

إلى من أفخر بمحبتهم، وأمتنّ لوفائهم..
وأرجو أن أبقى دائماً عند حسن ظنهم..
يوسف، بشرى، ميسون ،أقربائي

إلى تلك الورود الصغيرة، براعم المستقبل..
الواعد..
علا، غدير، وضاح، رزان، فرح

إلى من قيل فيهم ربّ أخ لم تلده أمك...
أصدقائي

إلى من جمع كلّ هؤلاء في ربوعه الغالية..
وأعطى من أرضه، وسقى من مائه، وضحّى..
بدماء رجاله الذكية لنعيش بسلام..
إلى كلّ من ضحّى في سبيله..
إلى كلّ من يضحّي في سبيله..
إلى وطني سورية..
مدين

# الفهرس

## المقدمة

### أولاً. طبيعة المشكلة وأهميتها:

إنّ التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي شهدها القطر العربي السوري خلال الثلاثين عاماً مضى، ولكن مع هياكل وأساليب تخطيط تعود إلى الأربعينات من القرن الماضي قد أحدثت خللاً بنيوياً بدأت ملامحه بالظهور منذ أوساط الثمانينات، أي مع التوجه التدريجي لاقتصاد السوق وتشجيع الاستثمار وتنشيط القطاع الخاص والمشترك. مما سلّط الضوء أكثر وأكثر على الخلل البنيوي المشار إليه، والمتمثل بتخلّف أساليب التخطيط انطلاقاً من استمرار العمل بموازنة البنود والتي تعتبر من أبسط الموازنات وأكثرها تخلفاً، هذا بما يتعلق بالموازنة العامة للدولة. وبتخلف الهيكل الضريبي القائم، إما من حيث التوزيع الهيكلي للضرائب في الموازنة العامة، أو من حيث تصميم تلك الضرائب.مما أعطى العديد من المؤشرات الاقتصادية حقائق ودلالات خاطئة لم تعكس حقيقة الوضع الاقتصادي القائم، وأدّت في ذات الوقت إلى اتخاذ قرارات هامة بنيت بشكل أساسي على تلك المؤشرات، كالقانون رقم ٢٠ لعام ١٩٩١، وقانون الاستثمار رقم ١٠ لعام ١٩٩١ وتعديلاته (فيما يتعلق بجانب الإعفاءات الضريبية منه).

فوفقاً للتوزيع الهيكلي للضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة كما هو وارد في الموازنة العامة وقطوع حساباتها، وجدنا أن حصيلة الضرائب والرسوم المباشرة قد تراوحت بين (٨٠,٤٣%) في عام ١٩٨٨، و(٦٤,٨٧%) في عام ١٩٩٦، وذلك من إجمالي الحصيلة الضريبية. كما تراوحت الضرائب والرسوم غير المباشرة بين ( ١٩,٥٧ % ) في عام ١٩٨٨، و ( ٣٥,١٣% ) في عام ١٩٩٦ من إجمالي تلك الحصيلة. وهي تظهر واقعاً متميزاً لتوزع الهيكل الضريبي في سورية، وتعكس إيجابيات زيادة معدلات الضرائب والرسوم المباشرة من إجمالي الحصيلة الضريبية، كما أنها في حدود المعدلات الموجودة في العديد من الدول المتقدمة.

إلا أنّه وبإضافة كل من فروقات الأسعار وبدلات الخدمات وإيرادات أملاك الدولة واستثماراتها العامة إلى الضرائب والرسوم غير المباشرة، وإخراج حصيلة الضريبة المترتبة على أرباح الشركة السورية للنفط من الضرائب والرسوم المباشرة، يصبح معدل الضرائب والرسوم المباشرة من إجمالي الحصيلة الضريبية في عام ١٩٨٨ معدلاً مقداره ( ٢٤,٨٨ % )، ثم تناقص ليصبح معدلاً مقداره ( ٢٠,٣٥% ) في عام ١٩٩٦. وبالنسبة إلى الضرائب على الدخل فقد بلغ في عام ١٩٩١ معدلاً مقداره ( ٢٠,٧٦ % ) من إجمالي الحصيلة الضريبية، وتناقص إلى معدل مقداره ( ١٥,٧٠% ) في عام ١٩٩٦.

كما يصبح معدل الضرائب والرسوم غير المباشرة من إجمالي الحصيلة الضريبية معدلاً مقداره (٤٧,٠٩%) في عام ١٩٨٨، ثم تزايد هذا المعدل إلى أن بلغ (٦٣,٣ %) من إجمالي الموارد الضريبية في عام ١٩٩٦. وهي من المعدلات التي قلما نشاهدها في العديد من الدول الأقل نمواً بكثير، كما تعكس تفسيراً للعديد من الصعوبات الاقتصادية التي يواجهها القطر. وبناءً على المؤشرات السابقة، ارتفع العبء الضريبي ليصل إلى (٤٦,٧٢ %) في عام ١٩٩٦ وذلك من إجمالي الناتج المحلي، ويعدّ من أعلى المعدلات في العالم، في الوقت الذي انخفض فيه هذا العبء ( الناتج عن قسمة إجمالي الحصيلة المترتبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية المتحققة من القطاع الخاص على مساهمة هذا الأخير في الناتج المحلي الإجمالي) إلى ( ٦,٤٧ % ) في عام ١٩٩٦، وهذا يؤكد العديد من الحقائق نذكر منها:

١ـ إنّ الانخفاض الشديد في العبء المترتب على فعاليات ومنشآت القطاع الخاص يؤكّد انتشار رقعة التهرب الضريبي لتصل إلى أعلى المستويات، وإذا صح تقدير حجم التهرب الضريبي بواقع ٢٠٠% من الحصيلة الضريبية المتأتية من الفعاليات والأنشطة التجارية والصناعية وغير التجارية للقطاع الخاص، يمكن بذلك احتساب حجم التهرب الضريبي وإضافته إلى إجمالي الضريبة المتحققة فعلاً. فنجد أن نسبة الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية إلى إجمالي الضرائب على الدخل بلغت معدلاً مقداره (٩١,٥٢%) في عام ١٩٩١، وبلغت معدلاً مقداره (٤٨,٧٣%) من إجمالي الحصيلة الضريبية، كما بلغت في عام ١٩٩٦ معدلاً مقداره (٨٧,٢٤%) من إجمالي الضرائب على الدخل، ومعدلاً مقداره (٣٢,٧٣%) من إجمالي الحصيلة الضريبية، فيكون متوسط معدل الحصيلة الضريبية المذكورة إلى إجمالي الحصيلة الضريبية معدلاً مقداره (٤٠%). ويعتبر معدلاً مقبولاً إذا ما أخذنا بعين الاعتبار أن معدل إجمالي الضرائب على الدخل منسوباً إلى الحصيلة الضريبية يبلغ في الدول المتقدمة (٥٠ ـ ٦٠%).

٢ـ إنّ ارتفاع العبء الضريبي العام، إنما يعود إلى الارتفاع الشديد في الحصيلة الضريبية للضرائب غير المباشرة، و الذي فسر ازدياد العبء الضريبي على أصحاب الدخول المتوسطة و المحددة لتعويض الخسائر المستمرة التي تتكبدها الخزينة العامة من تهرب أصحاب الثروات الكبيرة من سداد ما يترتب عليها من ضرائب، وهذا يفسر بدوره سوء توزيع الدخل القومي وانخفاض المقدرة الشرائية، أو الدخل الاستهلاكي المتاح لأصحاب الدخول المحدودة، مما يفسر مرة أخرى ظاهرة الركود الاقتصادي .

٣ـ إن الفترة الممتدة بين عامي ١٩٩٢ ـ ١٩٩٦ تعتبر فترة رواج و ازدهار اقتصادي شهدت معدلات نموّ مرتفعة قلما وجدناها في تاريخ التنمية الاقتصادية في القطر. حيث نشطت الفعاليات

الاقتصادية والتجارية، وازدادت معدلات الاستثمار للقطاع الخاص، ومع ذلك فقد تطورت الحصيلة الضريبية من هذا القطاع بشكل خجول جداً يكاد لا يذكر، يل ويعتبر سلبياً في فقهيات وأدبيات المالية العامة.

٤ ــ سوء تصميم الضرائب على الدخل و الذي يتجلى في:

أ ــ يتشكل النظام الضريبي القائم من مجموعة من الضرائب صدرت بقوانين و مراسيم تشريعية في أوقات متباينة يعود بعضها إلى أكثر من ستين عام مضت.

الأمر الذي جعله بعيداً كل البعد عن التطورات الاقتصادية و الاجتماعية التي مر بها القطر خلال هذه الفترة. ويكتفى في هذا المجال بإلقاء نظرة على قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩ لنجد أنه لم تخلُ مادة واحدة منه من تعديل واحد على الأقل.

ب ــ إن الضرائب على الدخل بوضعها الحالي تتناقض مع القواعد الأساسية للضريبة، فتتسم بعدم العدالة و المساواة في المقدرة، وغموض التشريعات وتناقضها و كثرة التعليمات الوزارية التي أمعنت في هذا الغموض و التناقض، مما أفقدت هذه الضرائب قاعدة اليقين، كما أن الإمعان في قاعدة الاقتصاد في تحقق الضرائب وجبايتها أدى إلى زيادة الخلل في إجراءات التحقق. كما أنها تتناقض مع شروط وفرة الحصيلة فابتعدت عن:

ــ مبدأ الشمول، كونها تتركز بشكل أساسي على أصحاب الدخول المحددة و الفعاليات و الأنشطة الصغيرة ويتهرب أصحاب الفعاليات و الثروات الكبيرة من أدائها، وكثرة الإعفاءات التي فقد معظمها أسبابه الموجبة، و التي تصل إلى ( ٤٠ــ ٥٠ % ) من إجمالي الناتج المحلي.

ــ الغموض و الالتباس في التشريعات والقوانين الضريبية والتعليمات الوزارية أدى إلى إحداث ثغرات قانونية وغير قانونية قادت إلى التهرب الضريبي، لتخالف بذلك مبدأ وضوح الضريبة.

ــ تعتبر المعدلات الضريبية في سورية من أعلى المعدلات في العالم، مخالفة بذلك شرط الاعتدال في معدل الضريبة كأحد أهم شروط وفرة الحصيلة، حيث تصل إلى ( ٦٣% ) من الربح الصافي الخاضع للضريبة بموجب الشرائح و المعدلات الصادرة بالقانون رقم ٢٠ لعام ١٩٩١، والذي أدّى بدوره إلى:

أ ــ عدم عدالة الضريبة.

ب ــ تناقص الحصيلة الضريبية.

ج ــ التهرب الضريبي.

د ــ الركود الاقتصادي و إعاقة الاستثمار.

٥ ـــ ضعف إجراءات التحقق والتحصيل.

إن أهمية هذا البحث تنبع من كون الضرائب على الدخل تشكّل المصدر الرئيس لإيرادات الكثير من الدول المتقدمة والنامية، حيث تصل إلى ٥٠ـــ٦٠% من إجمالي الحصيلة الضريبية، وتصل إلى ٩٠% في دولة متقدمة كالولايات المتحدة. وعليه فإن دراسة الوضع التمويلي لهذا النوع من الضرائب في سورية انطلقت من تردي حصيلة هذه الضرائب حيث وصلت إلى ١٥% من إجمالي الحصيلة الضريبية كما أشرنا سابقاً، في وقت شهد فيه القطر العربي السوري مجموعة من التحولات الاقتصادية والاجتماعية تنامت معها متطلبات الإنفاق العام وازدادت معه معدلات نموّ الناتج المحلي الإجمالي والدخل القومي بطريقة تدعو إلى التناقض، فازدياد معدلات نمو الناتج المحلي والدخل القومي إنما يؤدي عادة إلى ازدياد الحصيلة الضريبية المتأتية من ازدياد الضرائب على الدخل وليس العكس.

## ثانياً .أهداف البحث وحدوده:

إنّ الهدف من البحث فيكمن في:

١ـــ دراسة تحليلية لتوزع الهيكل الضريبي في الموازنة العامة للدولة من أجل الوقوف على معدلات التمويل الظاهرية والحقيقية لكلّ من الضرائب والرسوم المباشرة بشكل عام والضرائب على الدخل بشكل خاص والضرائب والرسوم غير المباشرة.

٢ـــ دراسة تحليلية لبعض مؤشرات الهيكل الضريبي في القطر العربي السوري، كالطاقة الضريبية، والعبء الضريبي، والتهرّب الضريبي، للوقوف على حقيقة الوضع التمويلي القائم.

٣ـــ دراسة أسباب الانخفاض الشديد في معدلات تمويل الضرائب على الدخل للموازنة العامة للدولة من واقع قطع حسابات الموازنات.

٤ـــ دراسة تحليلية ومعمّقة ومقارنة (كلما فسح المجال) لكل ضريبة نوعية على حده من الضرائب على الدخل، سواء من حيث التشريع أو من حيث التطبيق، للوقوف على أسباب انخفاض الحصيلة الضريبية من تلك الضرائب.

٥ ـــ وضع الحلول والمقترحات المناسبة في إطار رؤية متكاملة بهدف إمّا إعادة تفعيل أو إصلاح النظام الضريبي القائم، سواء من حيث التشريع أو التطبيق.

أما بالنسبة إلى حدود البحث فقد وجدنا صعوبات كبيرة جداً في وضع إطار مناسب تضبط في حدود البحث موضوع الدراسة، وتتجلى في:

١ ـــ إن الانطلاق في عملية إصلاح ضريبي، إنما يجب أن تنطلق بادئ ذي بدء مـــن رؤيـــة علميـــة وموضوعية شاملة للاقتصاد ككل، وذلك من أجل دراسة المتغيرات الاقتصادية والمؤشرات التي تفرزهـــا لتشكيل قاعدة معطيات يمكن من خلالها الدخول في الإصلاح الضريبي المنشود. إنّ دراســـة المتغـــيرات المشار إليها، إنما يهدف إلى وضع العلاقات المناسبة بينها وبين الهيكل الضريبي بهدف تفعيل هذا الأخـــير كأهم أداة من أدوات التأثير المالية والاقتصادية التي من شأنها أن تلعب دوراً فعـــالاً في حـــل مشـــاكل اقتصادية واجتماعية عديدة كالركود والتضخم والبطالة وغيرها.

٢ ـــ إن الربط الذي تم العمل عليه قد واجه صعوبات عديدة تكمن في التعامل مع التشريع الضريـــبي بشكل منعزل عن الاقتصاد، وذلك في محاولة لإيجاد بعض العلاقات بين أرقـــام الموازنـــات وقطـــوع الحسابات وأرقام الضرائب وصولاً إلى بعض المؤشرات والنتائج التي قد تلقـــي الضـــوء علـــى الواقـــع الاقتصادي القائم، كمحاولة لتفسير بعض الصعوبات التي يعاني منها من جهة، وعلى الواقع التمويلـــي للضرائب موضوع البحث من جهة أخرى.

وعليه كان لابد من الدخول ولو بشكل خجول أحياناً في المجالات الاقتصاديـــة والاجتماعيـــة ذات العلاقة، مما وسّع من حدود البحث ولكن دون الابتعاد عن محاوره الأساسية.

ويمكن إيجاز محاور البحث في فصول أربعة تناولت المواضيع التالية:

**الفصل الأول:** الإطار النظري العام لكل من النظام الضريبي والموازنة العامة للدولة وإيراداتهـــا مـــن الضرائب والرسوم، وبعض المؤشرات الاقتصادية التي تنتج عن الدور الاقتصادي للضرائـــب، كـــالعبء والطاقة والتهرب و الإعفاءات الضريبية.

**الفصل الثاني:** وفيه تم بحث تطور كل من النظام الضريبي والموازنة العامة في سورية، مـــع القيـــام بدراسة تحليلية للهيكل الضريبي في إطار الموازنة العامة للدولة، للتعرف على بنية الموارد الضريبية وصـــولاً إلى الضرائب على الدخل، مع استخدام المؤشرات الاقتصادية ذات العلاقة من أجل تسليط الضوء علـــى الواقع الاقتصادي والتمويلي للضرائب موضوع الدراسة، وهذا من واقع قطوع حسابات الموازنات العامة للدولة للفترة الزمنية الممتدة بين عامي ١٩٨٨ ولغاية ١٩٩٦ وبيانات وزارة المالية ذات العلاقة.

**الفصل الثالث:** وبعد الإطلاع على الواقع التمويلي للضرائب على الدخل، تم القيام بالبحث الميـداني الذي تناول وبالدراسة التحليلية كل ضريبة نوعية على حده من الضرائب على الدخل من واقع عمـــل بعض مديريات المال في المحافظات، وذلك لتوضيح نقاط الضعف وأوجه القصور والتعرف على أســـبابه وصولاً إلى النتائج التي ستشكل فيما بعد مادة المقترحات.

# الفصل الأول

## ١. الإطار النظري للنظام الضريبي والموازنة العامة للدولة.

١ـ١ـ تعريف الضريبة و أهدافها،الأساس القانوني،القواعـــد الأساســية للضريبة، شروط وفرة الحصيلة.

١ ــ ٢ ــ التنظيم الفني للاستقطاع الضريبي.

١ ــ ٣ ــ الموازنة العامة للدولة وإيراداتها من الضرائب والرسوم.

١ ــ ٤ ــ الدور الاقتصادي للضرائب.

# الفصل الأول

## الإطار النظري للنظام الضريبي والموازنة العامة للدولة

### ١ـ ١ـ تعريف الضريبة وأهدافها

#### الأساس القانوني ، القواعد الأساسية للضريبة، شروط وفرة الحصيلة

#### ١. ١. ١. الضريبة في المالية العامة (الحايدة) والمالية العامة الحديثة (التدخلة):

تعتبر الضريبة في الفكر المالي المحايد المورد الطبيعي للدولة، في مرحلة شهدت نمواً اقتصادياً كبيراً في بلدان أوروبا الغربية في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر. وقد نادى كتاب هذا الفكر آنذاك، بالتخفيف من اللجوء إلى الضريبة قدر المستطاع أي الحد من الاقتطاعات الضريبية التي قد تعرقل بناء الصناعات الناشئة، وتقف في وجه النمو الاقتصادي المتسارع، والحفاظ على رأس المال المستثمر المتراكم بشكل متتابع. وبشكل متوافق مع هذا الاتجاه، طالب هؤلاء بالتقليل من الضرائب المباشرة التي تصيب مصادر الدخل والاعتماد على الضرائب غير المباشرة التي يدفع جلها الفقراء وتصيب أوجه استخدام هذا الدخل، وذلك من أجل تمويل الاتفاق العام بهدف إشباع الحاجات العامة.

وقد أرسى التقليديون حياد الضريبة، فلا توجه الضريبة الأفراد في اتجاه معين، أو تحدث تبديلاً في مراكزهم النسبية في سلم توزيع المداخيل. و لم يستخدم التقليديون صراحةً مصطلح (الحياد) وحتى لم يستعمل هذا المصطلح إلا عند الماليين المحدثين بمناسبة تكلمهم عن مبدأ التدخل[١].

إذاً اقتصر دور الضريبة في الفكر المالي المحايد على دور تأمين الحصيلة الضريبية، أي كان اهتمامها ينصب في الهدف المالي البحت للضريبة.

استمر الفكر المالي التقليدي حتى عام ١٩٢٩، حيث كان لأزمة الكساد العالمي الكبير الذي استمر خمس سنوات، الدور الأبرز في عدم بقاء الفكر المالي التقليدي الذي عجز عن تقديم الحلول الملائمة، وما آل إليه من نتائج، تمثلت في الأزمة المذكورة والتي بلغت من العنف والشدة، درجة، تركت فيها آثاراً سيئة حادة على النشاط الاقتصادي المحلي والدولي إلى جانب وقعها الشديد على الحياة الاجتماعية.

وقد نتج عن هذه الأزمة آنذاك هبوط حجم التجارة العالمية بنسبة ٦٠% والإنتاج الصناعي بنسبة ٣٧%، الأمر الذي أدى إلى إفلاس عشرات الآلاف من الشركات وزيادة البطالة وارتفاع مؤشرات الفقر. ولقد أدى عجز الفكر التقليدي المحايد عن مواجهة الأزمة الاقتصادية إلى إمعان تلك الدول في

---

[١] د. جمل، برهان الدين: المالية العامة، دراسة مقارنة، دار طلاس للنشر، دمشق، ١٩٩٢، ص ١٥.

سياسة التدخل في النشاط الاقتصادي، فأصبحت الضريبة وسيلة للتأثير في الاقتصاد القومي وأداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية التي تتحكم بحجم الاستهلاك ونوعياته وتوجيه الاستثمارات والتخفيف من الفوارق الطبقية ونشر السلم الاجتماعي. فأصبح للضريبة إلى جانب هدفها المالي أهدافاً أخرى تتمثل في العدالة والتدخل الاقتصادي والاجتماعي.

**١.١.٢. تعريف الضريبة:** لقد تعددت تعاريف الضريبة تبعاً للمرحلة الاقتصادية السائدة ودورها المناط بها في تلك المرحلة. وأول تعريف عصري للضريبة ما أتى به العالم الفرنسي جينز، حيث عرف الضريبة أنها:(استقطاع نقدي تفرضه السلطة العامة على الإفراد بطريقة نهائية بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة).

ولقد تبنت هذا التعريف أغلب الأدبيات الضريبية. إلا أن التطور السريع لدور الضريبة في إطار التطور الاقتصادي الهائل، جعل مثل هذا التعريف قديماً. يعرّف ميل الضريبة بشكل أوسع وأشمل حيث يقول: (إن الضريبة استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لمقدرتهم التكليفية بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة[١]).

### ١.١.٢. أهداف الضريبة:

**١ ــ ١ ــ ٣ ــ ١ الأهداف المالية للضريبة:**

يعتبر الهدف المالي أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأيٍّ ضريبة. إن تأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة أحد غايات السلطة الحكومية. ومن هنا نشأت قاعدة ( وفرة حصيلة الضرائب) أي اتساع مطرح الضريبة بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية، بحيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً. وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي[٢]، فالأمر مرتبط ــ في الواقع ــ بمستوى التطور الاقتصادي[٣].

**١ ــ ١ ــ ٣ ــ ٢ الأهداف الاجتماعية للضريبة:**

مع ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية وما رافقه من المطالبة بالتوزيع العادل للدخول والحدّ من استغلال الطبقات العاملة وتوزيع العبء الضريبي تبعاً أو وفقاً لمستوى الدخل أصبح للضريبة هدف اجتماعي إلى جانب الهدف المالي يتلخص في مبدأ العدالة. فقد يخيل للبعض أن هدف العدالة للضريبة قد يتناقض مع

---

[١] د.الخطيب، خالد: الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية، دار مكتبة الحامد للنشر، الأردن، ١٩٩٨، ص١٧.

[٢] تصل في بلدان السوق الأوروبية المشتركة مابين ٣٥ – ٤٥ %.

[٣] د. شامية، أحمد زهير، د. الخطيب، خالد: المالية العامة، دار زهران للنشر ، الأردن، ١٩٩٧، ص ١٣٨.

الهدف المالي ويحدُّ منه، إلا أن هذا غير صحيح فقد يتناقض معه بادئ ذي بدء ليصبَّ في إطاره في النتيجة. بمعنى آخر أن تحقيق مبدأ العدالة من خلال تخفيض معدلات ضريبة قد يؤدي في البداية إلى الحد من وفرة حصيلة هذه الضريبة، إلا أنه في المقابل يعمل على تشجيع المستثمرين أو المنتجين على الاستثمار والإنتاج لانخفاض العبء الضريبي المشار إليه على فعالياتهم. إن هذا يعمل على توسيع قاعدة المطارح الضريبية كردة فعل طبيعية على تخفيض الشرائح والمعدلات مما يؤدي بالنتيجة إلى وفرة الحصيلة مرة أخرى. ولقد حاولت الدول استخدام الضريبة كوسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية من أهمها:

أ ـــ منع تجمع الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع.

ب ـــ توجيه سياسة النسل في الدولة.

جـ ـــ معالجة أزمة السكن .

ء ـــ معالجة بعض الظواهر الاجتماعية والصحية السيئة.

**١ ـــ ١ ـــ ٣ ـــ ٣ ـــ الأهداف الاقتصادية للضريبة:**

تعتبر الأهداف الاقتصادية للضريبة، من أهم أهداف الضريبة حالياً. فتشجيع الاستثمار والإنتاج والتصدير وزيادة معدلات النموّ الاقتصادي، وتشغيل اليد العاملة، تعتبر مطالب ملحّة على مستوى دولي، تتسابق الشعوب والبلدان لتحقيقها. وإن الاستقطاع الضريبي ينعكس سلباً أو إيجاباً على جميع تلك المؤشرات أو المطالب. ويمكن إيراد بعض أشكال تلك الأهداف كما يلي:

**أ ـــ استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية:** من خلال التوسّع أو الحدّ من قاعدة الإعفاءات الضريبية لفرض تنشيط قطاع اقتصادي معين دون آخر. ولقد لجأ لهذا الأسلوب الكثير من حكومات البلدان النامية، لتشجيع الاستثمار الصناعي أو السياحي في بلادها، وبعض البلدان المتطورة التي ترغب في جذب رأس المال الأجنبي لديها، فتعفي الاستثمار المالي الأجنبي من الضرائب. مثال ذلك، سنغافورة وتايوان وحتى سويسرا.

**ب ـــ استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي:** تلجأ معظم الحكومات إلى استخدام الضريبة، أو بعض أنواع الضرائب، لتعالج أزمات اقتصادية تمرّ بها اقتصادياتها. ففي حالة الركود والانكماش مثلاً، حيث ينخفض الطلب على السلع والمنتجات، فتتكدس وتنخفض أسعارها، فتلجأ الحكومات إلى تفعيل الطلب الفردي من خلال زيادة القوة الشرائية للأفراد، ومن ذوي الدخل المحدود، بتخفيض معدل ضريبة الدخل في أجزائها الأولى، أو رفع مقدار الإعفاء الضريبي، وزيادة الإعفاءات العائلية أو الاثنين معاً، بالإضافة إلى تخفيض أو إلغاء معدلات الضرائب غير المباشرة، وخصوصاً المتعلقة بالحاجات الأساسية

للمواطنين، كالخبز والحليب ومشتقاته. وفي فترة الازدهار، يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية لتقليل الإنفاق الحكومي، ورفع الضرائب على الدخول وعلى السلع. لتخفيض القوة الشرائية عند الأفراد، وكبح الإنفاق الخاص، وتخفيض الضرائب على رأس المال والادخار، لتعطي دفعاً للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة انتاجها، وانخفاض الأسعار. وهذه الإجراءات يجب أن تكون ضمن سياسة اقتصادية متكاملة، وليست سياسات ضريبية منعزلة.

جـ ـ استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار: وتستخدم في زيادة الادخار، من خلال إعفاء الودائع المصرفية، وسندات الخزينة العامة، وغيرها من الضريبة.

ء ـ استخدام الضريبة لمنع التمركز في المشاريع الاقتصادية: وذلك بفرض ضرائب خاصة على اندماج الشركات التي تتجه نحو التمركز. تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج، مما يزيد من تكلفة السلع المنتجة، و يحد من هذه الظاهرة[1].

## ١.١.٤ الأساس القانوني للضريبة:

إن فرض الضريبة عادة يدخل في السيادة السياسية للدولة، وإن فرض أو تعديل أو إلغاء أو إعفاء أيّ ضريبة، يتمّ بموجب قانون يقرّ من قبل السلطة التشريعية.

وقد تعددت النظريات التي تحكم الأساس القانوني للضريبة، كالنظرية التعاقدية للضريبة، ونظرية التضامن الاجتماعي.

**١ـ١ـ٤ـ١ ـ النظرية التعاقدية للضريبة:**

وتقوم هذه النظرية على اعتبار أن الفرد يدفع الضريبة لأنه يحصل على شيء بالمقابل. فيكون أساس فرض الضريبة عبارة عن علاقة عقدية تضامنية بين الفرد والدولة، تنظم أحكام مواده السلطة التشريعية. واختلفت صيغ هذا العقد وتسمياته. فمنهم من اعتبره(عقد بيع)، ومنهم من اعتبره (عقد تأمين)، أو عقد (مقايضة)، ومهما اختلفت التسميات، فإن العقد هو المحور الأساسي الذي تقوم عليه هذه النظرية، وهو عبارة عن مال يدفع من قبل المكلف مقابل منفعة يحصل عليها من الدولة. وقد جاءت هذه النظرية لتتناسب مع مرحلة اقتصادية قد انقضت وتلائم الفكر المالي التقليدي، ومن أهم دعاتها مونتسيكو وآدم سميث.

**١ـ١ـ٤ـ٢ ـ نظرية التضامن الاجتماعي:**

وتقوم هذه النظرية على اعتبار أنّ المكلّف الذي يدفع الضريبة لا يحصل على نفع خاص به، بل يدفع الضريبة على كونه عضواً في الجماعة السياسية، وعلى اعتبار أن الدولة ضرورة اجتماعية وسياسية،

[1] د. شامية، أحمد زهير، د. الخطيب، خالد: مرجع سابق، ص ١٤١.

ويجب أن تقوم بالإنفاق الجاري والاستثماري لتحقيق غايات وأهداف تصبّ في مصلحة الأفراد. كان للدولة الحق في أن تطالب رعاياها والقاطنين فيها، المساهمة بعبء الإنفاق العام. ونظرية التضامن الاجتماعي تلائم المرحلة الاقتصادية الحالية، والأكثر مطابقة للواقع، فالضريبة لا تقوم على أساس عقد بين الدولة والفرد، بل تقوم على ما للدولة من سلطة مبعثها التضامن الاجتماعي ورغبة في الحياة المشتركة.

### ١.١.٥. القواعد الأساسية للضريبة:

لعل من أشهر القواعد الأساسية للضريبة، هي التي أوردها آدم سميث في كتابه المعروف (ثروة الأمم) على نحو جعلها لم تفقد أهميتها ومكانتها بين الدراسات والمدارس الفكرية المعاصرة، حتى أن بعضهم قد أشار إليها بأنها (إعلان حقوق المكلفين[1])، وهذه القواعد هي[2]:

أ ـ العدالة أو المساواة في المقدرة: وتقضي بوجوب توزيع عبء الضريبة توزيعاً عادلاً بين المواطنين. ويتحقق ذلك بمراعاة المقدرة التكليفية لكل منها، مع ضرورة إعفاء أصحاب الدخول المنخفضة من أداء الضريبة بالنسبة لحد الكفاف والأعباء العائلية، بما يتناسب ومستوى المعيشة في المجتمع. مع مراعاة التطورات التي لحقت بمدلول العدالة في مجال الضريبة ولقد أخذت معظم التشريعات الضريبية المعاصرة فكرة العدالة الضريبية، وما تطبيق الضريبة التصاعدية والحدّ الأدنى المعفى من الدخل، وتنزيل النفقات الضرورية، والإعفاءات العائلية، إلا صور لها .

ب ـ اليقين: وذلك بوجوب تنظيم جباية الضريبة، وفقاً لقواعد محددة واضحة لكلّ من المكلّف و الإدارة، التي تتولى الجباية من حيث مقدارها، وموعد دفعها، وكيفية هذا الدفع، خالية من الإبهام و الغموض و التعسف و التجاوز من قبل الإدارة الضريبية .

جـ ـ الملاءمة: وذلك بأن تحدد مواعيد، و أساليب ملائمة و مناسبة لجباية الضريبة، تتفق وطبيعة الضريبة من ناحية ، وظروف المكلفين و الأنشطة الخاضعة للضريبة من ناحية أخرى . كمطالبة التاجر بأداء الضريبة المستحقة على أرباحه بعد انتهاء السنة التجارية لنشاطه، وتحديده لصافي نتائج هذا النشاط. أو كأن تجبى الرواتب و الأجور من المكلفين عند استلام أجورهم. أو تجبى ضريبة ريع العقارات من المكلفين بعد دفع بدلات الإيجار. وتعتبر هذه القاعدة من أهم القواعد احتراماً في الأنظمة الضريبية المعاصرة .

---

[1] د. محجوب، رفعت: المالية العامة ، دار النهضة العربية ،١٩٧٩، ص ٢١٠.

[2] د. البطريق، يونس أحمد: اقتصاديات المالية العامة، دار السؤال للنشر، الأسكندرية، ١٩٨٥، ص ١٢٣.

د ــ **الاقتصاد:** ويقصد بذلك ضرورة اختيار إجراءات الربط و أساليب التحصيل التي تتطلب أقلّ نفقات ممكنة، سواء بالنسبة للمكلف أو لإدارة الجباية ، وحتى لا تستنفذ هذه النفقات جانباً كبيراً من حصيلة الضريبة، على نحو يقلل من إمكانيات الدولة من الاستفادة منها.

**١.١.٦. شروط وفرة الحصيلة:**

**١ــ١ــ٦ــ١ــ شمول الضريبة:** ويقصد بشمول الضريبة أن تطال القادرين على أدائها دون استثناء. و نميّز في شمول الضريبة بين :

ــ **الشمول الشخصي:** وبه يكلف بالضريبة جميع الأشخاص دون استثناء

ــ **الشمول المادي:** وبه تكلف بالضريبة سائر أموال الشخص، المنقولة وغير المنقولة، مادامت موجودة أو يجري تداولها على التراب الوطني للدولة .

تقضي وفرة الضريبة بتضييق دائرة الإعفاءات عند أقلّ حدّ ممكن ، حتى لا يضيق المطرح الضريبي وتنقص الحصيلة .

**١ــ١ــ٦ــ ٢ ــ** وضوح الضريبة: إن جلاء النصوص القانونية للضريبة وفهمها من عامة الناس، لا يفسح المجال لأي غموض أو التباس أو إحداث ثغرات، تؤدي إلى التهرب الضريبي، مما ينعكس سلباً على الحصيلة .

**١ــ١ــ٦ــ٣ــ الإعتدال في معدل الضريبة:** يجب ألاّ يغالي المشرّع في رفع معدّل الضريبة، لئلا يزول مطرحها، وفي هذا يقول جوزيف برتيميلي (إن المعدلات الضخمة تقضي على حصائل الضريبة). كما يقول كايو (أن الضرائب المرتفعة جداً تأكل مطرحها).

وبشكل عام فإن الاعتدال في معدل الضريبة، غالباً ما يزيد الحصيلة، كما أن المغالاة في هذا المعدل يؤدي إلى التهرب الضريبي، أو نقل المكلف أمواله إلى بلد ذي معدلات أقل، مما يؤدي إلى انخفاض الحصيلة.

**١ ــ ١ ــ ٦ ــ ٤ ــ مرونة الضريبة:** المقصود بمرونة الضريبة عدم تأثر مطرحها عند رفع معدلها. وعلى هذا تعتبر الضريبة مرنة إذا لم يؤدِ رفع معدلها إلى تقليص مطرحها، والعكس بالعكس.

أما علاقة المرونة بالوفرة، فتتجلى في أن مرونة الضريبة تسمح للدولة عندما تريد أن ترفع معدل الضريبة، أن تأتي بموارد إضافية، دون أن يضيق مطرح الضريبة.

**١ ــ ١ ــ ٦ ــ ٥ ــ الاقتصاد في نفقات التحصيل:** أي أن لا تكون تكاليف تحقق الضريبة وجبايتها أكبر من الإيرادات المتأتية منها، بمعنى آخر أن تكون تكاليف تحقق الضريبة وجبايتها أقل ما يمكن.

١ ـ ١ ـ ٦ ـ ٦ ـ **تحديث التشريعات الضريبية بشكل مستمر**: ويقصد من تحديث التشريعات الضريبية بشكل مستمر، ضمان ملاءمتها لدرجة التطور الاقتصادي السائدة أو وفقاً للحالة الاقتصادية الراهنة، فتؤخذ بعين الاعتبار معدلات النمو الاقتصادي، وزيادة عدد السكان، ومستوى الدخول، وبشكل لايتعارض مع مبدأ الاستقرار الضريبي. وعليه فإن التشريعات الضريبية القديمة والتعارض والغموض، والالتباس، وكثرة الآراء والاجتهادات، من قبل الدوائر المالية. مما يترتب عليه إفساح المجال لتهرب ضريبي أكبر، يؤدي إلى تناقص الحصيلة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى التطوير المستمر لإجراءات التحقق وجباية الضرائب، وباستخدام مختلف الوسائل الفنية والتقنية.

**١ ـ ٢ ـ التنظيم الفني للاستقطاع الضريبي:**

يقصد بالجانب الفني للاستقطاع الضريبي (مجموعة العمليات التي تمكن من إنشاء الضريبة وتحصيلها، بدءاً من تحديد العناصر الخاضعة للضريبة، مروراً بتقدير قيمة هذه العناصر انتهاءً بتحقق الضريبة وتحصيلها[1])، وبمعنى آخر دراسة كل من:

- مطرح الضريبة (تحديد الوعاء).
- معدل الضريبة .
- تحقق الضريبة وجبايتها (الربط).
- تحصيل الضريبة.

**ويعرف بأنه مجموعة من القواعد والأنظمة والتعليمات والإجراءات المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي وأنواع الضرائب وبيان أسلوب الوصول إليها وطرق تقديرها[2].**

**١.٢.١ مطرح الضريبة (تحديد الوعاء الضريبي):**

إن مطرح الضريبة هو المادة الخاضعة للضريبة، وقد يكون هذا المطرح الشخص، أو المال، واحداً أو متعدداً. وإن اختيار مطرح الضريبة يعتبر حجر الرحى في أي نظام ضريبي، إذ يتوقف عليه تحديد مدى توافر صفات العدالة والوفرة والمرونة والملائمة لذلك النظام الضريبي. وإن هذا الاختيار يرتبط بمجموعة من العوامل[3]:

[1] د. البطريق ، أحمد يونس: اقتصاديات المالية العامة: مرجع سابق، ص ١٢٥.

[2] د. الحاج ، طارق: المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٩ ، ص٥٣.

[3] د. المحجوب، رفعت: المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٣، ص ٢٢٠.

### ١ ــ ٢ ــ ١ ــ ١ ــ الضرائب المباشرة الضرائب غير المباشرة:

إنّ تقسيم الضرائب بين مباشرة وغير مباشرة هو تقسيم قديم في علم المالية، إلاّ أن هذا التقسيم بالرغم من قدمه ما زال يحتفظ بأهميته، لأسباب قانونية واقتصادية، وحتى اجتماعية[١].

الضريبة المباشرة هي التي تصيب الدخل أو المال بشكل مباشر بلا مواربة ولا التواء. بينما الضريبة غير المباشرة فهي التي تصيب الدخل أو المال بطريقة غير مباشرة أو ما يدعى بأوجه استخدام هذا الدخل.

### ١ ــ ٢ ــ ١ ــ ١ ــ ١ ــ معايير التفريق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

أ ــ المعيار الإداري:

وسمي بالإداري، على اعتبار أن الذي يميز بين الضرائب المباشرة، وغير المباشرة هو إجراءات التحقق التي تقوم بها الإدارة المالية. فعندما تقوم الإدارة المالية بإعداد جداول تحقق مسبقة لضريبة ما يحدد فيها أسماء المكلفين ونوع الضريبة ومقدارها فهي ضريبة مباشرة كضريبة الرواتب والأجور والضريبة على ريع العقارات....الخ.

أما الضريبة التي تجبى بمناسبة حدوث وقائع وليس بناءً على جداول معدة مسبقاً فهي ضريبة غير مباشرة، لأن الدوائر المالية لا تعرف بشكل مسبق من سيدفع الضريبة كالضريبة على المبيعات والقيمة المضافة.....الخ.

ومن مزايا هذا الأسلوب أنه في الضرائب المباشرة، هناك فصل بين فرض الضريبة وتحققها وجبايتها. أي أن هناك جهة خاصة بالتحقق الضريبي، وجهة أخرى تقوم بعملية الجباية كالضريبة على دخل الأرباح التجارية. أما في الضرائب غير المباشرة، فتحققها وجبايتها تتم من قبل جهة واحدة كالضريبة على المحروقات.

ومن الناحية القانونية نجد أن النزاعات الناشئة عن الضرائب المباشرة ينظر فيها أمام اللجان العليا ومجلس الدولة. أما في الضرائب غير المباشرة فالمحاكم العادية هي التي تنظر في الخلافات الناشئة عن هذا النوع من الضرائب.

علماً أن هذا الأمر لا ينطبق على كافة الدول، ففي سورية سواء كانت الضرائب مباشرة أم غير مباشرة لا ينظر في نزاعاتها إلا اللجان المحلية وليس للمحاكم أيّ دور. أما في فرنسا فتختصُّ المحاكم

---

[١] د. شامية، أحمد زهير، د. الخطيب، خالد: مرجع سابق، ص ١٤٦.

العادية بالنظر في النـــزاعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، بينما تختـــص المحـــاكم الإداريـــة بـــالنظر بالمنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة[1].

**ب ــ المعيار العلمي:**

ويقوم هذا المعيار على أساسين هما: ١ ــ أساس انعكاس الضريبة.

٢ ــ أساس صفات الضريبة.

**١ ــ أساس انعكاس الضريبة أو استقرار العبء الضريبي:**

فإذا استطاع المكلف بالضريبة (المكلّف القانوني) استرداد قيمتها من الآخرين عن طريق نقل عبئها إلى أي شخص أخر (المكلّف الحقيقي) نكون أمام ضريبة غير مباشرة، أما إذا تحمّلها المكلف بشكل نهـــائي (المكلّف القانوني) فهي ضريبة مباشرة.

**٢ ــ أساس صفات الضريبة أو ما يسمى بمعيار الثبات:**

فتعتبر الضريبة مباشرة إذا فرضت على مادة تمتاز بالثبات والتجدد، كالضرائب على الدخـــل أو رأس المال والثبات هنا نسبي وليس مطلق. وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كانت مفروضة على بعض الوقـــائع المقتطعة والتصرفات الوضعية، كالضرائب على الإنتاج أو المبيعات.

إلا أنه من الصعب بمكان وضع معايير ثابتة ودقيقة وشاملة ، للتمييز بين الضرائب المباشـــرة وغـــير المباشرة. و المالية العامة الحديثة تجاوزت مثل هذا التقسيم و التشريعات الضريبية المعاصرة لم تنـــص في قوانينها عن ضريبة أنها مباشرة أو غير مباشرة، كما أن المنظمات الدولية قسمت إيرادات الدولة علـــى النحو التالي[2] :

١ــ الضرائب على الدخل و الثروة .

٢ــ ضرائب الإنتاج و الاستعمال و تتضمن الضرائب الجمركيـــة ، وضرائـــب الإنتـــاج و الضرائب على النفقات و الخدمات .

**١ــ٢ــ١ــ١ــ٢ــ مزايا و عيوب الضرائب المباشرة .**

**أ ــ مزايا الضرائب المباشرة:**

**١ــ ثبات حصيلتها.** إذ تفرض على عناصر تتمتع بالثبات النسبي وليست سريعة التغيير ، كما أنها لا تتأثر كثيراً بإرادة الأفراد ومدى إنفاقهم زيادةً أو نقصاناً،كالضريبة على ريع العقارات، و الضريبة على دخل

---

[1] د. شامية، أحمد زهير، د. الخطيب، خالد: مرجع سابق، ص ١٤٧.

[2] د. شامية، أحمد زهير، د. الخطيب، خالد: مرجع سابق ،ص ١٤٩.

الأرباح الصناعية . ومن هنا تكون حصيلة هذه الضرائب ثابتة أيضاً .

**٢ـ مرونتها.** حيث بالإمكان زيادة حصيلة هذا النوع من الضرائب كلما اقتضت الحاجة وذلك برفع سعر الضريبة وفي حدود مؤشرات الطاقة أو المقدرة التكليفية و العبء الضريبي .

**٣ـ عدالتها.** وذلك من خلال توزيع الأعباء الضريبية وفقاً لمقدرة المكلفين على الدفع و المعروفة بشكل مسبق من قبل الدوائر المالية كما في ضريبة الرواتب و الأجور مثلاً ، أو تخفيض حد أدنى من مطرح الضريبة، كما في ضريبة الأرباح التجارية .

**٤ـ ملاءمتها للمكلفين.** حيث تحصل الضريبة بعد أن يتحقق الإيراد الخاضع للضريبة وهي أكثر الأوقات ملائمة للمكلف .

**٥ـ قلة تكاليف جبايتها.** فهي تفرض على عناصر ظاهرة يسهل حصرها وبالتالي ليست بحاجة إلى وقت وجهد كبيرين للوصول إليها.

**ب ـ عيوب الضرائب المباشرة:**

**١ـ بطئ حصيلتها،** ومرور فترة بين الاستحقاق الضريبي وتوريدها للخزانة.

**٢ـ ضخامة العبء الضريبي الذي يشعر بثقله المكلف عند دفع الضريبة،** قد يدفع المكلف إلى التهرب الضريبي . لهذا نلاحظ أن أغلب الدول، وخاصة المتطورة، تبين للمكلفين استخدامات ضرائبهم بكافة وسائل الإعلام.

**١ـ ٢ـ ١ـ١ـ٣ـ مزايا الضرائب غير المباشرة.**

**١ـ خفاؤها.** فهي تدخل في ثمن السلعة فلا يشعر دافعها بعبئها، لهذا السبب قيل إن الضرائب غير المباشرة، هي البراعة على فنّ انتزاع ريش الوزة من غير إثارة صاحبها[١].

**٢ـ مرونتها وارتفاع حصيلتها.** لاتساع نطاقها إذ تشمل الإنتاج،الاستهلاك، المبيعات...الخ. كما يساهم كافة المواطنين في أدائها[٢].

**٣ـ السرعة في تحصيلها** وتدفقها المستمر خلال السنة المتعلقة بها. كون عمليات الإنفاق والتداول تتوالى بطريقة مستمرة على مدار السنة.

**١ـ٢ـ١ـ١ـ٤ـ عيوب الضرائب غير المباشرة:**

**١ ـ غير عادلة:** كون عبئها يكون أكبر عالة على ذوي الدخول الصغيرة، منه على ذوي الدخول المرتفعة، فالجزء الأكبر من دخل الفقراء ينفق على الاستهلاك. إلا أنّ الفنّ الضريبي المتقدم يخفف من

---

[١] د. شامية، أحمد زهير، د. الخطيب، خالد: مرجع سابق، ص ١٥١.

[٢] د. الحاج، طارق: المالية العامة، مرجع سابق، ص ٥٧.

حدة ما ذكر، إذ يحدد وعاء الضريبة حسب المقدرة التكليفية للمكلف ،كما أن الدولــة تكيّــف مــن برنامجها الإنفاقي الاجتماعي بطريقة تساعد الطبقة الفقيرة وتعوّض ما يكون قد تحملته من عبء إضافي[1]، أو تقوم باستثناء من سلة السلع التي تخضع لهذا النوع من الضرائب السلع الضرورية أو بعضاً منها.

٢ ـــ **ارتفاع تكاليف جبايتها:** كي تجبى الضرائب غير المباشرة بحاجة إلى إجراءات تقدير ومراقبة نفقات التحصيل.. إلخ.

٣ ـــ **جهالة إيراداتها:** من الصعوبة بمكان المعرفة المسبقة بإيرادات الضريبة غير المباشرة، كون هذا الأمـر متعلق بالحالة الاقتصادية السائدة، من ازدهار أو ركود وكسد، حيث تـسـزداد في الأولى وتنخفــض في الثانية. والسؤال الذي يمكن أن يطرح نفسه في هذا المجال، أيّ الضرائب أفضل هل هي الضرائب المباشرة أم الضرائب غير المباشرة؟

إن الإجابة عن هذا السؤال يتعلق بالتطور الاجتماعي والاقتصادي والسياسي للدولة فالدول المتطـورة تطبق الضرائب المباشرة بشكل أكبر وأوسع، على عكس البلدان النامية التي تسود فيها الضرائب غــــير المباشرة على نطاق واسع. حيث تبلغ نسبة الضرائب المباشرة التي تتناول الدخل والأرباح إلى مجمــــوع الضرائب في الدول المتقدمة ما بين ٥٠ % إلى ٦٠ % من مجموع الضرائب، علماً أن العبء الضريبي في هذه الدول يتراوح ما بين ٢٥ % إلى ٤٠ % من الناتج المحلي الإجمالي[2]. إلا أن التوجّه الحديث جـداً في مجال الضرائب هو تخفيض الضرائب على مصادر تمويل الدخل، والتركيز على أوجه اســـتخداماته مــع مراعاة مبدأ العدالة الضريبية ما أمكن، وإعفاء السلع الضرورية عند تطبيق الضريبة على الاستهلاك[3].

تنقسم الضرائب المباشرة إلى ضرائب على الدخل، وضرائب على رأس المال. أمـــا الضرائـــب غـــير المباشرة فيمكن أن توزع إلى ضرائب مفروضة على التداول، وضرائب مفروضة على الإنفاق. وســـنهتم بدراسة الضرائب على الدخل كونها موضوع البحث.

**١ ـــ ٢ ـــ ١ ـــ ٢ ـــ نظام الضرائب النوعية على الدخل ونظام الضريبة على إجمالي الدخل (الوحيدة):**

قبل الدخول في دراسة كلّ من نظامي الضريبة النوعية، والضريبة على مجمل الدخل، لا بدَّ مـــــن أن نتناول بالدراسة النقاط التالية:

١ ـــ أهمية الضرائب على الدخل.

٢ ـــ مفهوم الدخل.

٣ ـــ خصائص الدخل.

---

[1] د. الحاج، طارق: المالية العامة، مرجع سابق، ص ٥٨.

[2] د. المهايني، محمد خالد: منهجية الموازنة العامة للدولة، منشورات وزارة الثقافة، دمشق ،١٩٩٤ ،ص ٢٢٤.

[3] د. الجليلاتي، محمد: النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحاته، ندوة الثلاثاء الاقتصادية ، ٢٠٠٠ ،ص٤.

٤ ــ الدخل الخاضع للضريبة (نظريات الدخل).

٥ ــ أساليب فرض الضريبة على الدخل.

**١ ــ أهمية الضرائب على الدخل:** رغم تراجع الأهمية النسبية لضرائب الدخل كمصدر من مصادر الإيرادات العامة في السنوات الأخيرة، إلا أنها لا تزال تشكل المصدر الرئيس لإيرادات الحكومة في الدول الصناعية والعديد من الدول النامية[1]. وبالمقارنة مع الضرائب السلعية فإن ضرائب الدخل تتسبب في قدر أقلّ من تشوّهات الأسعار، كما أنها تكون أكثر ملائمة لتحقيق أهداف الدولة التوزيعية. ويقابل هذه النواحي الإيجابية عدد من السلبيات التي قد تعتري هذه الضرائب، إلا أن حدتها تتوقف على تصميم هذه الضرائب أصلاً. وقد برزت في السنوات الأخيرة وخاصة في الولايات المتحدة بعض الدعوات إلى إلغاء ضريبة الدخل كلياً، واستبدالها بضرائب الاستهلاك[2].

ولكن الغالبية العظمى من دعوات الإصلاح المالي اليوم تتمسك بهذا النوع من الضرائب، إلا أنها تدعو إلى التخفيف من حدة السلبيات التي قد تنجم عن فرض هذه الضريبة وتتمثل خطوات الإصلاح تلك في:

أ ــ <u>تبسيط تصميم هذه الضرائب لتخفيض تكلفة الامتثال والتطبيق</u>، بحيث يتم الاكتفاء بعدد قليل من شرائح الدخل (من ٣ ــ ٥ شرائح).

ب ــ <u>**تخفيض المعدّل الحدي الأقصى لـ**</u> <u>(٣٠ % إلى ٤٠ %)</u>. وخاصة بعد أن بينت التجارب أن الارتفاع المفرط في معدلات الضريبة يؤدي إلى تفشّي التهرب الضريبي، ويعمل على زيادة تكاليف التحصيل، كما أنه لا يساهم في نهاية الأمر إلا بنسبة بسيطة في زيادة الإيرادات.

جـ ــ <u>**توسيع القاعدة الضريبة عن طريق تقليل عدد الإعفاءات الممنوحة**</u>، كما هو الحال بالنسبة إلى حوافز الاستثمار التي راج استخدامها في كثير من البلدان النامية كوسيلة لتحقيق النمو.

ء ــ <u>**مراعاة مبدأ العدالة الاجتماعية برفع حدود الدخل الدنيا**</u> الذي يبدأ بعدها تطبيق الضرائب، بحيث يتم إعفاء ذوي الدخول المحدودة بدلاً من اللجوء إلى رفع المعدل الأقصى.

هـ ــ <u>**ومن أجل تحفيز الادخار**</u> إلغاء الضريبة على الدخل المتحصل من حسابات الادخار ومن عوائد الاستثمار في الأدوات المالية.

---

[1] المؤتمر العلمي الرابع للاقتصاديين الكويتيين: الاقتصاد الكويتي في القرن الحادي والعشرين، الفرص والتحديات، الجمعية الاقتصادية الكويتية، الكويت ١٩٩٩.

[2] Mclure; c.(١٩٨٠) . The Tax Restructuring Act Of ١٩٧٩:Time For Am Americiurn Value Added Tax? Pubic Policy; V٢٨.pp.٣٠١-٢٢.

و ــ مراجعة حدود شرائح الدخل سنوياً عن طريق ربطها نسبياً بالتغيير في بعض مؤشرات الدخل مثل نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي[1].

## ٢ ــ مفهوم الدخل:

إن تقديم تعريف شامل جامع للدخل غير موجود في الأدبيات الاقتصادية والمالية، والسبب يعود لكون العناصر المكونة للدخل ليست ثابتة، يتنازعها أكثر من وجهة نظر. فهناك اتجاه ينظر إلى الدخل على أنه عائد رأس المال المستثمر الذي يمكن سحبه من المنشأة دون المساس برأس المال الأصلي، وهناك اتجاه يعتبر الدخل الزيادة الحاصلة في أصول المنشأة من العمليات الإيرادية للمشروع أي النشاط العادي للمنشأة[2].

وعلى الرغم من عدم إجماع الاقتصاديين والماليين على تعريف محدد للدخل، إلا أنه يمكن القول أن معظم الاقتصاديين والماليين قد أقروا أن الدخل: ( إيراد يتجدد أو يتكرر بصفة دورية مع بقاء المصدر واستمراره وهو ينتج عن مصادر مختلفة، فقد يكون مصدره رأس مال كريع العقارات والودائع، وقد يكون مصدره العمل كأجرة العامل أو الموظف، وقد يكون مصدره رأس المال والعمل معاً كأرباح التجارة والصناعة[3]).

## ٣ ــ خصائص الدخل:

### أ ــ نقدية الدخل أو قابليته للتقويم بالنقد:

يعد دخلاً كل ما يحصل عليه الشخص من النقود، كراتب الموظف أو ربح التاجر أو أجر العامل..الخ، أو ما يحصل عليه الشخص من السلع والخدمات التي يمكن تقديرها بالنقود. أما الخدمات التي يحصل عليها المكلف والتي لا يمكن تقديرها بالنقود فلا تخضع للضريبة على الدخل[4].

### ب ــ ثبات مصدر الدخل:

وليس المقصود بثبات المصدر استمراره وخلوده بل قابليته للاستمرار وعدم فنائه بعد أول عطاء ويستلزم ثبات الدخل صيانة مصدره، إما من خلال الصيانة أو من خلال تكوين مخصصات استهلاك...الخ.

وقد ميّز المشرّع الضريبي في المعاملة الضريبية بين مصادر الدخل من جهة قابليتها للثبات ومدى تأثير ذلك في المقدرة التكليفية للمكلف، حيث أقر معدلاً منخفضاً على مصادر الدخل الناتجة عن العمل،

---

[1] Gamdhi; V.(ed)(١٩٨٧).Suttly – Side Tax Policy; IMF;Washimgfom.D.C.

[2] د. الخطسب، خالد: الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٩.

[3] د. شامية أحمد زهير، د. الخطيب، خالد: المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٥٦.

[4] د. فرهود، محمد سعيد: مفهوم الدخل ضريبياً مع دراسة قانونية مقارنة، مجلة الإدارة العامة، عدد ٣٧، السعودية، ١٩٨٣.

ومتوسطاً على مصادر الدخل الناتج عن العمل ورأس المال، ومتشدداً على مصادر الدخل النـــاتج عـــن رأس المال.

جـــ دورية الدخل:

أي أن يكون الدخل من طبيعة متجددة، أي أنه يتكرر دورياً كراتب الموظف الذي يستلم شـــهرياً، وربح التاجر الذي يتحقق سنوياً...الخ. ولا يفهم من الدورية انتظام مقدار الدخل بحد ذاته بل المقصـــود هو قابلية المصدر للعطاء المتجدد[1].

ء ـــ استغلال المصدر:

لا يكفي تملك مصدر الدخل حتى يغلّ إيراداً فهذا الإيراد لا يحدث آلياً وإنمـــا يتطلـــب الاســـتغلال الملائم.

٤ ـــ الدخل الخاضع للضريبة:

إن ما تمّ عرضه من تعريف للدخل وخصائص هذا التعريف متعلق بالدخل بمفهومه الاقتصادي، أمـــا المفهوم الضريبي للدخل فيجب أن نميز فيه بين مفهومين:

المفهوم الواسع للدخل والمفهوم الضيق للدخل.

المفهوم الضيق للدخل (نظرية المصدر):

حيث تعرّف الدخل بأنه (مجموع الإيرادات النقدية، أو التي يمكن تقديرها بالنقود، والتي يحصل عليها المكلف خلال فترات زمنية منتظمة)[2].

والدخل وفق هذه النظرية هو الدخل الصافي، أي بعد تنزيل جميع النفقـــات والتكـــاليف اللازمـــة للحصول على ذلك الدخل واستمراره، إذاً يتدفق هذا الدخل من استثمار المصدر ويختفـــي باختفائـــه، وعرفت هذه النظرية باسم (نظرية الاستثمار).

نخلص من هذا كله أن نظرية المصدر أو المنبع تحدد الدخل الخاضع للضريبة في أضيق الحدود كونهـــا تخرج المكاسب والخسائر الرأسمالية من الخضوع للضريبة.

فهي تنسجم مع المرحلة الأولى لحساب الأرباح والخسائر في المفهوم المحاسبي أو ما يسمى بدخـــل أو ربح النشاط الأساسي، وقد استند أصحاب هذا النظرية في عدم إخضاع المكاسب والخسائر الرأسماليـــة للضريبة إلى الاعتبارات التالية:

---

[1] د. جمل، برهان الدين: المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٣١.

[2] R.M.Haig; "The Concept Of Income;' Primted In 'Reading In The Economics Of Taxation; London; ١٩٥٩;pp.٥٤-٦٦.

١ ــ إن المكاسب الرأسمالية لا تعتبر من الدخل لعدم اتصافها بالدورية ولأن مضمون رأس المال ينصرف إلى القوى الإنتاجية وليس إلى تغيير قيمته النقدية.

٢ ــ إن إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة قد يؤدي إلى ازدواج ضريبي، ذلك أن الضريبة تفرض أولاً على الزيادة في قيمة رأس المال، ثم تفرض ثانياً على الدخل المتزايد عند تحققه فيما بعد.

٣ ــ إن إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة قد يتنافى مع العدالة، ذلك أن هذه المكاسب قد تكون غير حقيقية إذا نتجت عن التغيير في قيمة النقود. فتصبح الضريبة أداة لمصادرة رأس المال.

٤ ــ إن المكاسب الرأسمالية تتكون عادة خلال عدة سنوات ومن ثم فإن إخضاعها لضريبة الدخل باعتبار أن هذا الدخل هو حصيلة سنة معينة لا يساير العدالة.

٥ ــ إن حصيلة الضريبة على المكاسب الرأسمالية ذات حصيلة محدودة.

وقد تخلّت عن هذه النظرية أغلب التشريعات الحديثة ليحلّ محلها نظرية الميزانية أو نظرية الإثراء.

**المفهوم الواسع للدخل (نظرية الميزانية أو الإثراء):**

وتعتبر هذه النظرية أكثر اتساعاً في تحديد الدخل من النظرية السابقة. فهي تعتبر دخلاً كلّ زيادة في القيمة الإيجابية لذمة المكلف (أو لمقدرته الاقتصادية) بين فترتين أيّاً كان مصدر هذه الزيادة وبصرف النظر عما إذا كانت هذه الزيادة من طبيعة دورية ومنتظمة أم من طبيعة غير دورية وغير منتظمة.[1] ولقد تبنت التشريعات الضريبية المعاصرة الدخل وفق نظرية الميزانية أي ذلك الدخل المتأتي من أرباح الاستثمار العادي، مضافا إليها الأرباح الاستثنائية والرأسمالية، بالأخذ بالمراحل الثلاث لحساب الأرباح والخسائر وفق المفهوم المحاسبي.

وقد استند أصحاب هذه النظرية في إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة إلى الاعتبارات الآتية:

١ ــ إن ارتباط الدخل بفكرة الدورية نتج عن الأخذ بالأساس العيني، حيث كانت الملكية العقارية تمثل الجانب الأهم من ثروة الإنسان. أما في الزمن الحديث فقد ازدادت أهمية رؤوس الأموال المنقولة وتطبيق الأساس النقدي بتقدير قيمة الأموال طبقاً لقيمتها النقدية كونها تؤثر وتحدد القوة الاقتصادية للإنسان.

٢ ــ إن المكاسب الرأسمالية يجب أن تعامل كالدخول الدورية كونها تزيد قدرة الشخص على الادخار، وإن كلاهما يزيدان الطاقة الضريبية للشخص.

٣ ــ إن إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة يؤدي إلى تقليل فرص التهرب الضريبي، ذلك أن بعض الشركات قد تعمد إلى عدم توزيع الأرباح على حملة الأسهم عن طريق ترحيلها إلى الاحتياطيات وذلك

---

[1] د. فرهود، محمد سعيد: مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، ١٩٩٤، ص ١٩٢.

بقصد التهرّب من الضريبة التي تفرض على توزيعاتها الدورية، ويؤدي تراكم الاحتياطيات لـدى هـذه الشركات إلى ارتفاع القيمة السوقية لأسهم هذه الشركات في سوق الأوراق المالية (البورصة)، ومـن ثم فإن أصحاب الأسهم إذا ما عمدوا إلى بيعها فإنهم ـــ وهم يحصلون على قيمة مرتفعة للأسهم تزيد كثيراً عن سعر الإصدار ـــ يحصلون على قيمة ما يوزع من الأرباح خلال عدة سنوات دون أن تخضع هـذه المكاسب الرأسمالية للضريبة.

٤ ـــ إن الكثير من المكاسب الرأسمالية تنتج عن نجاح الشركة في نشاطها، وليس نتيجة لتدهـور القـوة الشرائية للنقود، أو التضخم وارتفاع الأسعار.

٥ ـــ ليس صحيحاً أن إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة يعمل على الحدّ من تشجيع تمويـل المشـروعات الجديدة، والسبب في ذلك هو ضعف حساسية المستثمر تجاه هذه الضريبة نظراً لعدم سريانها في المـدى القصير، ونظراً لأنّ مايهمّ المستثمر في هذه الفترة هو خضوع دخله الدوري للضريبة.

ونشير هنا إلى أن خبراء الأمم المتحدة يدعون البلدان النامية للأخذ بنظرية الثروة وذلك لسببين:

الأول: الحصول على موارد مالية إضافية لازمة لعملية تمويل الإنفاق.

الثاني: الحصول على جزء من الدخول الناتجة عن عمليات المضاربة مما يحقق لهذه البلاد قـدراً مـن المرونة في أنظمتها الضريبية[١].

إن الهدف من تحديد الدخل الخاضع للضريبة هو منع تهرب بعض عناصر الدخل من الخضوع للضريبة لتقييد السلطات العامة حتى لا تتوسع في فرض الضريبة حيث تصيب عناصر يجب أن لا تخضع للضريبة.

### ٥ ـــ أساليب فرض الضريبة على الدخل:

إن الضريبة على الدخل تعتبر من أهم الضرائب المفروضة في كافة التشريعات الضريبية المعـاصرة ،إذ تشكل ٥٠ ـــ ٦٠ % من مجموع الضرائب في الدول المتقدمة. فالدخل هو المقياس الأفضـل لمقـدرة المكلف التكليفية وهي بهذا الشكل تتحقق مبدأ وفرة الحصيلة والعدالة الضريبية ويسود حالياً بالتشريعات الضريبة المختلفة أسلوبان لفرض الضرائب على الدخل.

الأسلوب الأول: نظام الضرائب النوعية: يقصد بنظام الضرائب النوعية أن يقسم دخـل المكلـف إلى فروع مختلفة تبعاً لمصادره، ثم تسري ضريبة منفصلة متناسبة مع كل فرع من فروع الدخل، وهذا يسمح بالتمييز في المعاملة الضريبية بين فروع الدخل المختلفة.

---

[١] U.N.;"Financing Of Economic Development";Economic Bulletin For Asia And For East; VO١XIII ; NO.٣.December.١٩٦٢;p.٣٩.

مزايا هذا النظام:

١ ــ **التمييز بين مصادر الدخل.**

٢ ــ **اختيار الطريقة الملائمة لاستيفاء الضريبة،** كأن تعتمد على إقرار المكلف في ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقة، أو أسلوب الحجز عند المنبع في ضريبة الرواتب والأجور.

٣ ــ **خدمة سياسة التدخل الاقتصادي للدولة** بتوجيه النشاط الاقتصادي نحو فروع معينة دون أخرى باستخدام سياسة الإعفاءات الضريبية.

مساوئ هذا النظام:

١ ــ **الضريبة النوعية غير شخصية** تبتعد عن مبدأ التشخيص، أي مبدأ العدالة، فلا تأخذ بعين الاعتبار أوضاع المكلف الشخصية ومقدرته التكليفية كونها تفرض على جزء من دخله.

٢ ــ **كثرة الإجراءات،** حيث يقدم المكلف عدة تصاريح، لكلّ ضريبة نوعية تصريحاً، فلتجارة العقارات تصريح أو بيان، ولضريبة الرواتب والأجور تصريح أو بيان..الخ، وهذا له انعكاسات سلبية لدى المكلف مما يدفعه إلى التهرب الضريبي.

٣ ــ **عدم العدالة في التمييز،** فدخول رأس المال خاضعة لسعر نسبي وثابت، بينما الإيرادات الناتجة عن تفاعل رأس المال والعمل معاً، وإيراد كسب العمل تخضع إلى معدلات تصاعدية عالية.

٤ ــ **اختلاف معدلات الضرائب** فلكل ضريبة نوعية معدلات وشرائح معينة.

٥ ــ **عدم إخضاع كافة الإيرادات والمطارح المنتجة لها إلى ضريبة نوعية معينة،** أي خروج بعض المطارح الضريبة من دائرة التكليف الضريبي لعدم خضوعها لضريبة نوعية معينة.

٦ ــ **ملائمة تطبيق هذا النوع من الأنظمة للهياكل الاقتصادية الأقلّ تقدّماً** لانخفاض مستوى المداخيل في هذه البلدان، وعدم وجود جهاز مالي كفء ووعي ضريبي لدى المكلفين لتطبيق الضريبة العامة على الدخل.

إن تلك الأسباب مجتمعة وأسباباً أخرى جعلت تطبيق هذا النوع من الضرائب لا يتناسب مع مستويات التطور الاقتصادي لمعظم الدول، فتخلت عنه جميع الدول المتقدمة ومعظم البلدان النامية وتبنت نظام الضريبة على الدخل العام أو على مجمل الدخل أو على الإيراد العام أو الضريبة الموحّدة.

**الأسلوب الثاني: نظام الضريبة على مجمل الدخل:** ووفق هذا النظام تصيب الضريبة مجموع الدخل الذي يحققه شخص، فهي ضريبة تركيبية وممكن أن تأخذ شكل مجموع الدخل الذي تحققه أسرة وهنا ما يطلق

(سكن ضريبي)، كما هو الحال في التشريع الفرنسي حيث تفرض ضريبة الدخل العام على ما تحققه الأسرة بكافة أعضائها العاملين والقاطنين بسكن واحد[1].

مزايا الضريبة على مجمل الدخل:

١ ـ **تسمح الضريبة على مجمل الدخل بتقدير أكثر دقّة للمركز المالي للمكلف**، كون مجموع الدخل لأي فرد هو مقياس لقدرته على الدفع، وبالتالي فهي المعيار الأمثل لتحديد مقدرته التكليفية.

٢ ـ **تساعد على مراعاة ظروف المكلف**، من خلال تحديد أعبائه الشخصية والعائلية والمالية ومعرفة الوضع الحقيقي للمكلف، وبالتالي تعتبر المجال الطبيعي للأخذ بمبدأ شخصية الضريبة وبالتالي فهي أكثر انسجاماً مع مبدأ العدالة من الضرائب النوعية.

٣ ـ **تساعد على تطبيق التصاعد الضريبي بشكله الصحيح**، لكون الضريبة تصيب الإيرادات المختلفة مجتمعة في وعاء ضريبي واحد، فكلما كبر هذا الوعاء اتسعت الشرائح العليا الخاضعة للضريبة.

٤ ـ **تمتاز الضريبة على الإيراد العام أو على مجمل الدخل بوحدة التكليف**، أي أن الإجراءات التي تتبعها متعلقة بمصادر الدخل كافة، وبالتالي لا تخلق إزعاجات للمكلف.

٥ ـ **تؤدي هذه الضريبة إلى الاقتصاد في نفقات الجباية**، ذلك أن الجباية تتم مرة واحدة ومن دائرة مالية واحدة بالنسبة للمكلف الواحد.

إن تطبيق نظام الضريبة على مجمل الدخل هو هدف لكل التشريعات الضريبية التي تتبع نظام الضرائب النوعية، وإن شرط تحققه إنما يرتبط بتوفير مجموعة من المعطيات نذكر منها:

١ ـ **جهاز ضريبي كفء ومتطور** سواء من حيث العاملين في هذا النظام سيّما مراقبي الدخل، أو من حيث الإمكانيات المادية الفنية والتقنية، كاستخدام أجهزة الحاسوب ووحدات مركزية وفرعية معلوماتية تصبّ فيها جميع البيانات والدراسات والمعلومات ذات العلاقة.

٢ ـ **وجود وعي ضريبي لدى المكلفين** يسمح بالتزامهم وتعاونهم مع الإدارة الضريبية لإنجاز التكاليف الضريبية، مثل تحديد المقدرة التكليفية للفرد وطبيعة نشاطه وحقيقة مركزه المالي ومقدار أرباحه.

٣ ـ **وجود تشريع ضريبي متطوّر** ومصاغ بشكل متناسب ومتناسق خال من كل غموض والتباس وتناقض وتعقيد.

---

[1] د. شامية، أحمد زهير، د. الخطيب، خالد: المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٦٠.

٤ ـــ **وجود قسم استعلام ضريبي متطور** تصب فيه جميع أشكال التعاون والتنسيق بين الدائرة الضريبية وبقية الجهات الرسمية ذات العلاقة من خلال رفده بالمعلومات والبيانات التي تفيد معرفة الوضع الحقيقي للمكلفين.

٥ ـــ **وجود نظام تعويضات وحوافز ومكافآت ذات درجة عالية من التطور والرقي والكفاية** بحيث يضمن نزاهة عمل مراقبي الدخل وإخلاصهم.

تطبق هذه الضريبة في أمريكا وكافة دول السوق الأوروبية المشتركة وأغلب الدول العربية باستثناء سورية ولبنان.

### ١.٢.٢.معدل الضريبة (تقدير قيمة العناصر الخاضعة للضريبة):

ويقصد بمعدّل الضريبة هو ذلك المبلغ المحدد الذي تفرضه التشريعات الضريبية على المادة الخاضعة للضريبة، وقد يكون على شكل نسبة مئوية أو ألفية من مطرح الضريبة، وتحديد معدل الضريبة مرتبطاً أساساً بنوع الضريبة ونوع المطرح الضريبي، علماً أنّ هذا التحديد يجب أن ينطلق بادئ ذي بدء من الظروف والمعطيات الاقتصادية والاجتماعية لكل دولة على حده هذا من جهة، ومن جهة أخرى، يرتبط بالنظام الضريبي المعمول به في تلك الدولة.

تلعب المعدلات الضريبية في أي تشريع ضريبي دوراً هاماً جداً من حيث وفرة الحصيلة وتحقيق مبدأ العدالة من جهة، وتحفيز الاستثمار والإنتاج والادخار من جهة أخرى.

إن تحديد المعدلات الضريبية يجب أن ينطلق من مبادئ علمية صحيحة ودراسة فنية وموضوعية للوصول إلى المعدل الأمثل للضريبة.

والمعدلات الضريبية الأشهر استخداماً هي المعدلات الثابتة (الضريبة النسبية) والمعدلات المتصاعدة (الضريبة التصاعدية).

#### ١ ـــ ٢ ـــ ٢ ـــ ١ ـــ المعدلات الثابتة (الضريبة النسبية)

هي تلك الضرائب التي يبقى سعرها ثابتاً رغم تغير المادة الخاضعة للضريبة، كأن تفرض ضريبة على الدخل بسعر ١٠ % هذا السعر ينطبق على جميع الدخول كبيرة كانت أم صغيرة.

طبق المشرع الضريبي الأردني الضريبة النسبية على الدخول الخاضعة للضريبة للشركات (٣٨ %) على الدخل الصافي للشركات المساهمة العامة، ٤٠ % على الدخل الصافي للشركات العادية غير المقيمة، ٥٠ % على الدخل الصافي للبنوك والشركات المالية ٥٥ % على الدخل الصافي للشركات المالية والصرافه والوساطة المساهمة الخصوصية[١].

---

[١] المادة (٧) ـــ الفقرة ب من القانون رقم ٤ لعام ١٩٩٢. قانون معدل لقانون ضريبة الدخل ٥٧ لعام ١٩٨٥.

وطبق المشرع الضريبي السوري ضريبة نسبيه أيضاً على دخـول الشـركات ( ٣٢ % للشـركات المساهمة الصناعية، ٤٠ % للشركات المساهمة الأخرى غير الصناعية، ٤٢ % للشركات الصناعيـة ذات المسؤولية المحدودة التي تتجاوز قيمة الآلات المستخدمة فيها مبلغ ٥ ملايين ليرة سورية)[1].

**١ ــ ٢ ــ ٢ ــ ٢ ــ المعدلات المتصاعدة ( الضريبة التصاعدية ):**

وهي تلك الضرائب التي يزداد سعرها بازدياد المادة الخاضعة للضريبة، حيث يختلف المعدل الضريبـي باختلاف المطرح الضريبي وبالتالي تزداد حصيلة الضريبة بنسبة أكبر من نسبة تزايد قيمة مطرح الضريبة.

ويستخدم هذا النوع من الضرائب في معظم التشريعات الضريبية ويمتاز بـ :

١ ــ تحقيق مبدأ العدالة.

٢ ــ يحدّ من تمركز الثروات في أيد قليلة.

إن العدالة الاجتماعية تحققها الضريبة التصاعدية وفق مبدأ المنفعة الحدية المتناقصة للدخـل، فالمنفعـة الحدية للنقود تتناقص مع ازدياد كمية النقود التي يملكها الفرد، والقيمة الحدية للضريبة لا تعدو أن تكون المنفعة الحدية للنقود المدفوعة كضريبة تصاعدية. فاقتطاع الضريبة بسعر واحد قدره ١٠ % يكون أشـد عبئاً على من يبلغ دخله ألف دينار بالنسبة لمن دخله ٥ آلاف دينار، فالضريبة المأخوذة من المبلـغ الأول تقتطع من الدخل المخصص لإشباع حاجات ضرورية، أما بالنسبة للمبلغ الثاني، الضريبة تقتطـع مـن حاجات أقلّ أهمية بسبب ارتفاع الدخل[2].

لقد ازداد الميل حديثاً إلى الأخذ بالضرائب التصاعدية كونها أكثر عدالة وتحقيقاً للمساواة في التضحية بين المكلفين. ولا بد من الإشارة إلى أن المغالاة في تحديد سعر الضريبة التصاعدية إنما يؤدي إلى تفريـغ هذا التصاعد من مضمونه وإفقاده لمزاياه، ويؤدي بالنتيجة إلى تركز الثروات في أيد قليلـة، وانخفـاض الحصيلة الضريبية، والاتجاه نحو لا عدالة الضريبة.

### ١.٢.٢. تحقق الضريبة وجبايتها

تمرّ مراحل تطبيق القانون الضريبي ( تحقق الضريبة وجبايتها) بثلاث مراحل أساسية هي:

١ ــ تقدير العناصر الخاضعة للضريبة ( تحديد الوعاء الضريبي ).

٢ ــ ربط الضريبة ( تصفية الضريبة ).

٣ ــ تحصيل الضريبة (جباية الضريبة ).

تحديد العناصر الخاضعة للضريبة ( تحديد الوعاء الضريبي ).

---

[1] المادة (٣) ــ من القانون رقم ٢٠ لعام ١٩٩١.

[2] د. شامية، أحمد زهير، د. الخطيب، خالد: المالية العامة، مرجع سابق ص ١٧٣.

إنّ التكليف بضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية بشكل عام، والتكليف بضريبة دخل الأرباح الحقيقية بشكل خاص، يتطلب تحديد المادة الخاضعة للضريبة ( مطرح الضريبة) سواء من حيث الكشف عن المطرح الضريبي ذاته أو من حيث تحديد رقم العمل ومعدل الأرباح لمطروح ضريبي معين .

ومن أجل الوصول إلى هذه الغاية اتبعت التشريعات الضريبية المختلفة عدة طرق نذكر منها:

أ ــ التقدير القياسي (التقدير على أساس المظاهر الخارجية):

وفق هذه الطريقة تقدر المادة الخاضعة للضريبة بشكل تقريبي واعتماداً على بعض المؤشرات الخارجية أو الظاهرية للمكلف. كنوع المترل الذي يسكنه وعدد المستخدمين ومقدار الأجر والسيارات التي يمتلكها وغيرها.

وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة و البساطة في التطبيق وعدم التدخل المباشر مع المكلف واحتفاظه بسرية أعماله إلا أنه يؤخذ عليها ما يلي:

١ ــ بأنها طريقة تعسفية كونها تعتمد على بعض المظاهر الخارجية لمعرفة دخل المكلف.

أي على قرائن واستنتاجات عامة وغير دقيقة قد تصيب وقد تخطأ وبالتالي فقد يقدر الدخل بأكبر أو بأقل مما هو عليه.

٢ ــ تعقد الأنشطة الاقتصادية في بعض المجتمعات وتشابكها.

٣ ــ كثيراً ما تتغير الدخول ارتفاعاً أو انخفاضاً دون أن تتأثر بتلك المظاهر الخارجية للمكلف، وهذا ما يمكن أن يحدث في المدى القصير والمتوسط ومن دورة مالية إلى دورة مالية أخرى.

٤ ــ استعمال هذه الطريقة يقلل من الحصيلة الضريبية بشكل عام. إن تطبيق أسلوب التقدير القياسي الذي يعتمد على أساس المظاهر الخارجية للمكلف لا يعبّر عن المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف، مما يلحق الظلم إما بالمكلف أو بالخزينة العامة للدولة، وهذا ما يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي بشكل واسع، الأمر الذي جعل من معظم التشريعات الضريبية تبتعد عن هذا الأسلوب في تقدير المادة الخاضعة للضريبة، وإن استعمالها في بعض هذه التشريعات لا يعدو أكثر من وسيلة مساعدة لا غير.

ب ــ التقدير الإداري:

وفق هذه الطريقة تلجأ الدوائر المالية إلى تقدير الوعاء الضريبي بناءً على مختلف المعلومات التي تحصل عليها من المكلف، كالمستندات والحسابات المنتظمة، أو باللجوء إلى التقدير المباشر.

وفي هذا المجال يمكن أن نسمي الأسلوب الأول طريقة التقدير الحقيقي، والأسلوب الثاني طريقة التقدير الإداري المباشر.

ـ طريقة التقدير الحقيقي:

إن تحديد الوعاء الضريبي على أساس تصريح المكلف يعتبر من أكثر الطرق عقلانية وموضوعية فليس أكثر من المكلف نفسه يعرف بحقيقة دخله وتتطلب هذه الطريقة:

ـ تقديم كشف أو إقرار أو بيان أو تصريح يبين فيه المكلف تفاصيل دخله ومصادره بشكل واضح ووفقاً للقوانين والأنظمة والقرارات والتعليمات التي تصدر عن السلطات المختصة.

ـ تقديم المكلف للدفاتر والوثائق والمستندات المؤيدة لقيوده أو أي وثائق أخرى تطلبها الدوائر المالية.

ـ النص على عقوبات صارمة ورادعة على المكلفين الذين يمتنعون أو يتأخرون عن تقديم الإقرار أو كشف التقدير الذاتي، أو يتلاعبون به أويثبت تهرب المكلف من كل أو جزء من المادة الخاضعة للتكليف بالضريبة.

ـ إن تطبيق هذه الطريقة يتطلب وعياً ضريبياً عالياً من المكلف، وحسن تنظيم للإدارة المالية، مما يوفر مناخاً من التعاون والثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

ـ توفر الكادر المناسب من مراقبي الدخل ذوي الكفاءة والنزاهة، والإدارة الضريبية الحديثة والمجهزة بالتقنية المتطورة.

ويؤخذ على هذه الطريقة ما يلي:

ـ تدخل الدوائر المالية في شؤون المكلفين وكشف أسرارهم المهنية (مما يحتّم على مراقبي الدخل عدم الإفشاء بأسرار المكلفين ويكون ذلك بنصٍّ قانوني ).

ـ ارتفاع تكاليف تطبيق هذه الطريقة. كما أنها تتطلب من الدوائر المالية وقتاً ومجهوداً كبيرين للوصول إلى الأرباح الحقيقية للمكلف.

إلا أنها تمتاز:

ـ بالعدالة الضريبية كونها تعتمد على تصريح المكلف أساساً، كما أشرنا، وتقوم بتوزيع العبء الضريبي على المكلفين حسب قدرتهم التكليفية الحقيقية.

ـ الوفرة في الحصيلة.

ـ طريقة التقدير الإداري المباشر:

لا تستعمل هذه الطريقة غالباً إلاّ في الحالات التي يمتنع فيها المكلف عن تقديم التصريح أو البيان الضريبي أو تقديم الوثائق أو الدفاتر والمستندات اللازمة، وفي هذه الحالة تملك الدوائر المالية سلطات واسعة من أجل تقدير المادة المفروضة عليها الضريبة مستعينة في ذلك بجميع الطرق التي تمكنها من

الوصول إلى الربح الحقيقي للمكلف، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، تستعمل هذه الطريقة في حالات إثبات تلاعب المكلفين في الدفاتر والبيانات المقدمة من قبلهم أو عدم اقتناع الدوائر المالية بما جاء في تصريح المكلف أو بيانه أو بالدفاتر و الوثائق المقدمة من قبله، ويكون ذلك بالاستناد إلى أسباب ومبررات موضوعية ومنطقية، على اعتبار أنه يحقّ للمكلف وفي الوقت ذاته، أن يعترض في حال عدم اقتناعه بتعديلات الدوائر المالية. وينصح في هذا المجال بعدم اللجوء إلى هذه الطريقة إلا في الحالات المذكورة أعلاه وفي إطار الأسباب الموجبة والموضوعية، وإلا فإن التوسع في استخدامها يجعلها تصب في نهاية المطاف في الطريقة التالية.

ج ـ طريقة التقدير الجزافي:

وفق هذه الطريقة يصار إلى تقدير وعاء الضريبة بشكل إجمالي وتقريبي دون البحث والتدقيق في حقيقة الدخل المتحقق وتفصيلاته، وبالاعتماد على بعض المؤشرات والقرائن المتعلقة بالنشاط الاقتصادي ودون تحديد لأيّ قواعد واضحة يمكن الأخذ بها، ويترك أمر تحديد إيراد المكلف بالمناقشة بينه وبين الإدارة المالية.

إن أسلوب التقدير الجزافي أو أسلوب التقدير الإداري المباشر دون وجه حقّ (وجهان لعملة واحدة)، لا يتصف بأيّ مزايا أو حسنات، بل لا ينطوي إلا على المساوئ والسلبيات التي يمكن أن تتمثل في:

- قلة العدالة الضريبية.
- اتساع رقعة التهرب الضريبي بحيث يكون هو السمة الغالبة.
- تفريغ كل البيانات والوثائق والدفاتر والمستندات التي يقدمها المكلف من مضمونها.
- الخلافات الدائمة بين الدوائر المالية والمكلفين مما يكثر من الاعتراضات ويؤخّر التحصيلات الضريبية.
- انخفاض الحصيلة الضريبية على الرغم من الاعتقاد بوفرتها.

وغير ذلك من المساوئ التي تندرج في إطار تطبيق هذه الطريقة. لذلك فإن معظم التشريعات الضريبية المتطورة قد تخلّت تدريجياً عن هذه الطريقة حتى أصبحت قديمة لا تستعملها إلا الدول التي تتبنى الضرائب النوعية.

ربط الضريبة (تصفية الضريبة):

في هذه المرحلة يصار إلى حساب قيمة الضريبة المستحقة للخزانة، وذلك بعد تحديد وتقدير عناصر الوعاء الضريبي. وهذا الحساب غالباً ما يتم من قبل الدوائر المالية بالنسبة إلى الضرائب المعدّ فيها جداول

تحقق مسبقة. وأحياناً يتمّ حساب الضريبة المستحقة على المكلف من قبل المكلف نفسه، ويتم دفع الضريبة على أقساط بعد التدقيق من قبل الدوائر المالية.

**تحصيل الضريبة (جباية الضريبة):**

وفي هذه المرحلة تدخل العوائد من الضرائب خزانة الدولة وفقاً للأصول والقواعد المقررة قانونياً، حيث يحدد التشريع الضريبي عادةً، بالإضافة إلى ما ذكر سابقاً، المدة التي يجب أن تدفع خلالها هذه الضريبة، كما يحدد أيضاً مسؤولية الجباية والتقادم المسقط وغير ذلك من التفاصيل المتعلقة بجباية الأموال العامة.

### ١-٣- الموازنة العامة للدولة وإيراداتها من الضرائب والرسوم.

#### ١.١.٢.١ أهمية الموازنة العامة في تمويل الإنفاق:

كانت فترة ما بعد الحرب العالمية الأولى نهاية مرحلة تأييد النظام الطبيعي وبداية مرحلة جديدة تميزت بتزايد وظائف الدولة والتي بلغت مداها بعد الحرب العالمية الأولى، خاصة وإنّ الأزمات الاقتصادية الكبرى أخذت تشتد، وعجز الليبرالية القائمة على قوى السوق عن تجاوز تلك الأزمات. فأكدت الوقائع والتجارب أن الدولة ليست وسيلة لدرء الأزمات وحماية الاقتصاد وحسب، وإنما تقع على كاهلها مهام عديدة، كتعديل الهيكل الاقتصادي وتوجيه مسيرة البلاد والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وأداتها الرئيسية هي الأداة المالية التي صارت أداة طيعة، ولم يعد دورها هي الأخرى قاصراً على تغطية نفقات الدولة وتوزيع عبئها بين المواطنين، وإنما أصبحت مهمتها تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية الجديدة. فقد طالب (كينز) بتوسيع دور الدولة قدر المستطاع في كافة الميادين باعتبارها المنتج الأول والمستهلك الأكبر والأقدر على التحكم باقتصادياتها وكبح جماح الأزمات المستفحلة من خلال تحكمها بأدواتها المالية العديدة. كما أوضح الاقتصادي الألماني (فاجنر) بأن ظاهرة التدخل الحكومي تلك هي نتيجة حتمية ومطلب طبيعي لقوانين التطور والحضارة وتزايد الحاجات والتي تدفع بنشاط الحكومات المركزية والمحلية إلى التزايد المطلق، كما يزداد الإنفاق الحكومي في مختلف مجالات الحياة ليشبع الرغبات المتنامية على نطاق واسع وأجدى[١].

وكما أن النفقات توسعت بشكل كبير جداً في العقود الأخيرة، فالإيرادات العامة تضخمت وأصبحت مطلباً لكل الدول من أجل تأمين مصادر التمويل اللازمة للإنفاق المتزايد بشكل كميّ ونوعي. وإنّ تأمين هذه الإيرادات يتمّ في إطار تنفيذ سياسات الدولة وتحقيق أهدافها الاجتماعية

---

[١] آغا ريم جودت يعقوب: دور الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام في الجمهورية العربية السورية، رسالة ماجستير بإشراف د. الياس نجمة، جامعة دمشق، ١٩٩٢ ، ص٦.

والاقتصادية والسياسية. واستخدام الضريبة كأداة اقتصادية مهمة في السياسة المالية والاقتصادية للدولة، كامتصاص القوة الشرائية وإعادة توزيع الدخول، إنما يتم في إطار الموازنة العامة للدولة التي تحدد النسب المطلوبة من كل مصدر من مصادر التمويل بما فيها الضرائب، وحجم كلّ منها والوسيلة المستخدمة للحصول عليها في إطار المقدرة التكليفية أو الطاقة الضريبية للمجتمع.

## ١.٢.٣. تعريف الموازنة العامة للدولة، مراحل تطورها:

### ١ـ٣ـ٢ـ١ـ تعريف الموازنة العامة للدولة.

منهم من عرّف الموازنة العامة للدولة بأنها (القانون الذي تخمن فيه واردات الدولة ونفقاتها ضمن مدة محددة آنية يؤذن بها). ومنهم من عرفها (بالبرنامج الذي تخمّن فيه نفقات الدولة ووارداتها ضمن مدة محددة آنية ويؤذن بها).

كما عرفتها المادة الأولى من قانون أصول المحاسبة العثماني المنشور سنة ١٩١١ بأنها (القانون المبين لمخمنات واردات الدولة ونفقاتها السنوية والمتضمن الإذن بوضعها موضع التطبيق والإجراء).

كما عرَّف القانون البلجيكي الموازنة (ببيان الدخل والخرج الذي سينفذ في الخدمة العامة ضمن الدورة المالية)[١].

كما عرِّفت الموازنة بأنها(خطة مالية تصدر سنوياً بصك تشريعي، يقدر ويجيز النفقات والإيرادات اللازمة لتحقيق أهداف الدولة، لأنه يبين مفهومها ويظهر طبيعتها وبنيتها، دون أن يعيق تطورها وفق العقيدة الاقتصادية والسياسية للدولة، وطبقاً لنمو الحياة الاجتماعية)[٢].

ويمكن تعريف الموازنة العامة بأنها (التقدير المعتمد من السلطة التشريعية بالخطة المالية للدولة، التي تتضمن الإيرادات العامة والنفقات العامة عن مدة مقبلة غالباً ما تكون سنة، تحقيقاً للأهداف التي يطمح إليها المجتمع)[٣].

**الموازنة العامة والحساب الختامي:**

من خلال التعريفات السابقة للموازنة العامة للدولة تبين بأنها كشف أو بيان أو خطة تقديرية لنفقات الدولة وإيراداتها للسنة القادمة. أمّا الحساب الختامي أو ما يسمى (بقطع الحساب) فيشتمل على النفقات التي قامت الدولة بإنفاقها فعلاً والإيرادات التي قامت بتحصيلها وذلك للسنة السابقة. ويفيد هذا الحساب إطلاع السلطة التشريعية على الأرقام الفعلية ومقارنتها بالأرقام التقديرية للموازنة ،وذلك

[١] د. شباط، يوسف: المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٥، ص ٣٨.

[٢] د. بشور، عصام: المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة جامعة دمشق، ١٩٧٥، ص٣٨٣.

[٣] د. شامية، أحمد زهير، د. الخطيب، خالد: المالية العامة مرجع سابق ،ص ٢٥٠.

للتأكد من مدى صحة التوقعات التي وردت في الموازنة ومدى مطابقتها للواقع، وهذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإن صحة التقديرات أو اقترابها من الصحة يظهر مدى التزام الحكومة بتوجهاتها وبرامجها وخطتها الاقتصادية والاجتماعية على المستوى القومي.

كما أن الوقوف على الأرقام الفعلية من خلال الحساب الختامي يساعد في إعداد الموازنات التقديرية للأعوام اللاحقة.

**١ــ٣ــ٢ــ٢ــ مراحل تطوّر الموازنة.**

إنّ مرور الموازنة في اتجاهات ومراحل متعددة لا يعني انتقالها من مفهوم في مرحلة معينة إلى مفهوم آخر يلغي صلته بأساسيات الموازنة واستخداماتها، وإنما يعني أن استخداماتها ووظائفها قد تعددت وتطورت في اتجاهات فكرية حديثة استلزمتها تطورات سياسية واقتصادية وإدارية، ويمكن تعداد هذه المراحل[1] بـ:

١ــ مرحلة موازنة البنود.

٢ــ مرحلة موازنة الأداء.

٣ــ مرحلة موازنة التخطيط والبرمجة.

٤ــ مرحلة الموازنة الصفرية.

**١ــ مرحلة موازنة البنود:**

تقوم هذه الموازنة بتقدير ما ينفق على المشروعات والأنشطة دون الاهتمام بطبيعتها ونوعها ويتم إعدادها على أساس مبدأ الاستحقاق. تخضع موازنة البنود لعدد من القواعد والمبادئ أهمّها: وحدة الموازنة، عمومية الموازنة، شيوع الموازنة، دقّة الموازنة، وضوح الموازنة، دورية الموازنة.

ويتم تقسيم الموازنة حسب نوع المصروف اللازم لتأدية الأنشطة المختلفة وتعد تعبيراً صادقاً عن أهداف الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية. واضطلاعها بمسؤولية تحقيق الاستقرار الاقتصادي، وتوزيع عائد التنمية على أفراد وقطاعات المجتمع، من خلال مناقشة السلطة التنفيذية قبل إجازة الموازنة.

**ولكن يعاب على موازنة البنود:**

أ ــ **عدم اهتمامها** بالبرامج والأهداف التي تنفق من أجلها اعتمادات الصرف المختلفة.

ب ــ **لا تسمح بقياس الأداء**، ولا بمعرفة مدى كفاءة الأنشطة المختلفة التي تقوم بها الوحدة الإدارية.

جـ ــ **صعوبة تقدير التقدم** في تنفيذ البرامج والمشروعات المعتمدة.

---

[1] د. الشاهين عبد الرحيم عبد اللطيف: مجلة الإدارة العامة، المجلد ٣٦ ، العدد الثالث، ١٩٩٦، ص ٤٣٨.

ء ـ تحد من حرية الإدارة وتحتاج إلى عدد كبير من القوى البشرية المؤهلة للقيام بجميع العمليات التي تتطلبها الموازنة.

هـ ـ تهمل الخطوط العامة التي تؤثر على السياسة العامة للدولة وتركز على التفاصيل، مما يجعل الحكومة أقلّ استجابة لاحتياجات المجتمع وأقل قدرة على حلّ مشكلاته.

و ـ إن هذا النمط من الموازنات لا يساعد على التخطيط البعيد المدى ويؤدي إلى اعتماد أسلوب المساومات في تخصيص الموارد نظراً لغياب البرامج والأهداف التي على أساسها يتم تخصيص المصروفات وتقويم كفاءة استخدامها[1].

إن هذا الشكل التقليدي للموازنة ما يزال هو الشكل المعتمد في العديد من الدول النامية حتى الآن.

**٢ـ موازنة البرمجة والأداء:**

وتعرَّف (بالأسلوب الذي يركز على تقويم النفقات العامة من حيث مدى نجاحها في تحقيق الأهداف بأقصى كفاءة وأقل تكلفة ممكنة[2]).

تعتبر موازنة البرمجة والأداء حالة متطورة عن موازنة البنود وأكثر تلبية وانسجاماً مع التطورات الاقتصادية. فتهتم بإعادة تقسيم جانب النفقات العامة في الموازنة بالشكل الذي يبين المنجز من مشاريع أو أنشطة حكومية لا ما يشترى من خدمات وسلع. وتبرز أهميتها في:

أ ـ إيجاد أساليب ووسائل لقياس كفاءة الأجهزة الحكومية.

ب ـ الاهتمام بكيفية تخصيص الأموال للبرامج المختلفة، ووضع أولويات البرامج.

**ويتميز هذا النوع من الموازنات بما يلي:**

**أ ـ توزيع الإمكانيات المالية المتوافرة بشكل أفضل من الموازنة التقليدية.**

**ب ـ يساعد في تحسين عمليات المشروعات والبرامج التي تقوم بتنفيذها الأجهزة الإدارية.**

**جـ ـ يسهل عملية الرقابة على التنفيذ في ظل وجود معايير الأداء المحددة سلفاً.**

**ء ـ توفير معلومات كافية للمواطنين عن الخدمات التي تقدمها الدولة لهم.**

**٣ـ موازنة التخطيط والبرمجية:**

وتعرَّف بأنها (نظام إداري يتضمن الإجراءات اللازمة لتحديد أفضل البدائل لتحقيق أهداف محددة[3]).

---

[1] John;J.Glynn:Public Sector Financial Control And Accounting. Second Edition (Black Well).١٩٩٣;P٤٣.

[2] د. شاهين، عبد الرحيم عبد اللطيف، مرجع سابق، ص٤٤٠.

[3] Nichalas; Henry: Public Administration And Public Affairs; (Englewood Clliffs; New Jersey): Prentice – Hall; Inc; ١٩٧٥; P.٢١١.

فهي أداة للتخطيط ووسيلة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالمفاضلة بين البرامج البديلة والمتنافسة اللازمة لتحقيق أهداف معينة. وتوجّه لتحديد التكلفة الكلية للهدف العام، وليس لتحديد تكلفة نشاط أو برنامج معين.

**٤ـ الموازنة الصفرية:**

وتعرّف بأنها الموازنة التي تطلب من كل وحدة إدارية مراجعة وتقييم برامجها ومشاريعها (الحالية والجديدة) بطريقة منتظمة، وأن تتم مراجعة البرامج والمشروعات على أساس التكلفة والعائد، والتكلفة والفاعلية[1]).

فالموازنة الصفرية تركّز على تطوير وتحسين فعالية وكفاءة الأنشطة والبرامج التي تنفذها الأجهزة الحكومية المختلفة، ويتحقق ذلك من خلال مراجعة وتحليل وتقويم هذه الأنشطة والبرامج بصفة دورية، لتقرير ما إذا كان من الأهمية الاستمرار في القيام بها أو الاستغناء عن بعضها أو الحد منها وتحويل الاعتمادات المخصصة لها إلى أنشطة وبرامج أخرى اكثر فعالية وكفاءة. فهي تصبُ في إطار الاستخدام الأمثل لموارد الدولة بأكبر عائدية وأقلّ التكاليف.

### ٢.٢.١. مشكلات الموازنة العامة في الدول النامية:

إنّ الدول النامية تواجه مجموعة كبيرة من المشكلات والتحديات التي تتصل بوجودها وحضارتها ونظمها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، التي تنعكس بصورة مباشرة أو غير مباشرة على عملية تحضير وإعداد الموازنة التقديرية الدقيقة. لذلك فإنّ إعداد الموازنة في الدول النامية لا ينتهي بإقرار مشروع الموازنة بل بمدى اقترابه من الواقع، إذ تظهر للوجود عادةً موازنة جديدة ناتجة عن التغيرات في سياسات ومستويات تمويل البرامج والمشروعات لظهور مشكلات وظروف سياسية واقتصادية جديدة تغيّر مستويات الإيرادات والنفقات بشكل كبير بحيث تبدو الموازنة في نهاية العام وكأنها موازنة تختلف عمّا قدّرت وأقرّت في بداية السنة المالية. إنّ إعداد الموازنة في الدول النامية تحكمه مجموعة من السلوكيات التي تؤدي بالنتيجة إلى خلق موازنة غير واقعية وبعيدة كل البعد عن الموازنة الفعلية[2]. وتتركز بعض هذه المشكلات في أسلوب أو نوع الموازنة المعتمد، ثم بكيفية تأمين الموارد المالية اللازمة لتمويل الإنفاق، ثم باختيار أوجه الإنفاق اللازمة لعمليات التنمية الاقتصادية. ويمكن أن نلخّص مشكلات الموازنة العامة في الدول النامية بمشكلات تتعلق بإعداد الموازنة العامة، المصادقة على الموازنة العامة، تنفيذ

---

[1] د. دهمش، نعيم حسني: الموازنة الصفرية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، ١٩٨١، ص١٥ ــ ١٦.

[2] د. العواملة نائل عبد الحافظ: تحليل سياسة الإنفاق العام في الأردن، مجلة جامعة الملك سعود، العلوم الإدارية، المجلد الثامن، ١٩٩٦، ص ٨٨ ــ ٨٩

الموازنة العامة، إعداد الحساب الختامي[1].

**١ـ مشكلات تتعلق بإعداد الموازنة العامة:**

إن إعداد الموازنة العامة يشتمل على ثلاثة أنشطة تبدأ بتقدير الإيرادات ثم تقدير النفقات ومحاولة خلق التوازن بينهما. ويواجه هذا الأمر العديد من المشكلات في الدول النامية ذات الإمكانـات الاقتصادية المحدودة وهي:

أ ـ **شحّ الموارد المالية** في الدول النامية.

ب ـ **تشتت الأجهزة** التي تتولى إعداد المشروع النهائي للموازنة العامة.

جـ ـ **عدم المقدرة على معرفة القدر المتاح من الموارد بالدول النامية.** وذلك من خلال عدم القدرة على جمع المعلومات والبيانات وتبويبها وتنظيمها وحفظها وتداولها. وعدم توفر جهاز ضريبي كفء وقادر على تحصيل جميع الإيرادات العامة بالمقادير والنسب الحقيقية، أو عدم قدرته على تنمية موارد جديدة قادرة على تغطية الاحتياجات المتزايدة. وما تمتاز به الأجهزة المالية القائمة من خصائص سلبية تحول دون أدائها المنسجم مع الفعاليات الممكنة لها، كخصيصة عدم الحيادية وتفشّي ظاهرة الفساد الإداري.

ء ـ **زيادة مطالب واحتياجات المجتمع** وتطلعاته إلى حياة أفضل.

هـ ـ **اتساع نطاق الدول الحديثة وازدياد أعبائها** بصورة لم يسبق لها مثيل.

و ـ **التناقض الحاد بين أوجه الصرف العاجلة ومتطلبات مشاريع التنمية المستقبلية.**

**٢ـ مشكلات تتعلق بالمصادقة:**

أ ـ **تأخير تقديم مشروع الموازنة العامة** حتى قرب نهاية العام المالي، ممّا لا يتيح للأجهزة التشريعية الوقت اللازم لدراسة مشروع الموازنة بعمق قبل التصويت عليه.

ب ـ **ندرة الكفاءات ذات المعرفة والدراية بالأمور المالية وسط أعضاء المجالس التشريعية** مما يجعل مساهماتهم في دراسة مشروعات الموازنة العامة مساهمات شكلية ينقصها العمق والشمول.

**٣ـ مشكلات تتعلق بتنفيذ الموازنات العامة ومتابعتها وتقييمها:**

أ ـ **عدم تخويل الموظفين الحقّ بالتّصرف في الأموال المرصودة** في بنود الموازنة المختلفة إلا بعد الرجوع إلى أعلى سلطة بالوزارة أو الدائرة المعنية.

ب ـ **البطء الشديد في إنجاز المعاملات المالية.**

جـ ـ **التحجّر والجمود في إجراءات إنجاز المعاملات المالية.**

---

[1] د. العربين علي، د. عساف، عبد المعطي: دورة الموازنة العامة ومشكلاتها في الدول النامية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان ١٩٨٦.

ء ــ الخوف من تحمّل مسؤوليات التصديق على المعاملات المالية بالدول النامية.

هــ ــ عدم التقيد ببنود الصرف المصدق عليها في قانون الموازنة.

و ــ تخبّط وعدم رشد المسؤولين أثناء تعاملهم مع المبالغ المعتمدة لإداراتهم في بنود الموازنة.

٤ــ مشكلات تتعلق بإعداد الحساب الختامي:

أ ــ قلة إعداد الكوادر المدرّبة التي تملك المقدرة والكفاءة المطلوبة لإعداد الحسابات الختامية وفق التوجيهات الواردة من وزارة المالية.

ب ــ غموض التوجيهات التي تصدر من وزارة المالية إلى الجهات الحكومية الأخرى فيما يختص بإعداد الحساب الختامي، وأحياناً تناقضها وتضارب محتوياتها من عام لآخر.

جــ ــ عدم مقدرة الجهات التي تقوم بإعداد الحسابات الختامية في مختلف وزارات الدولة على عرض المشكلات والمعوقات التي اعترضت سبيل تنفيذ الموازنة العامة بتلك الجهات بطريقة موضوعية وواضحة، وعدم مقدرة وزارات المالية القيام بدراسة موضوعية لتلك المشكلات والمعوقات واقتراح الحلول المناسبة لها.

ء ــ عدم الالتزام بإعداد الحسابات الختامية سواء من قبل وزارات المالية أو من قبل الجهات المختصة في الأوقات المحددة، فغالباً ما يظهر حساب ختامي لسنة مالية تعود إلى سنتين أو ثلاث سنوات من تاريخ الصدور.

هــ ــ تضخم حسابات الأمانات والعهد والحسابات الجارية دون مبرر موضوعي مما يدلّ على الإهمال وعدم الالتزام لتسوية هذه الحسابات في الوقت المناسب.

وــ عدم تقيّد وزارات المالية ودواوين المحاسبة ببعض التوجيهات التي يصدرونها للجهات الحكومية الأخرى مما يجعل هذه الأخيرة تستخفّ بتلك التوجيهات ولا تحرص على تطبيقها وأخذها على محمل الجد.

إنّ الموازنة العامة في العديد من دول العالم الثالث لا تخرج عن كونها بيانات تتضمن أرقام الإيرادات والنفقات وتبدو في كثير من الدول بعيدة عن قضية التنمية، في حين أنها في المجتمعات الحديثة أصبحت بمثابة خطة للأداء المالي، تعدّ في ضوء تفضيل اقتصادي يعبّر عن الاختيارات السياسية و الاقتصادية للسلطة العامة، ويحقق تخصيص موارد معينة من أجل استخدامات محددة لإشباع أكبر قدر ممكن من الحاجات العامة خلال فترة زمنية معينة.

إن الموازنة العامة في العديد من الدول النامية تحتاج إلى إصلاح إداري يتضمن تطوير أسلوب العمل في الموازنة من خلال:

أ ـــ **الاستفادة من كافة الإمكانات والموارد المتاحة** للمجتمع وتعبئتها باتجاه القطاعات المحددة في خطة التنمية.

ب ـــ **العمل على تحقيق التوازن الاقتصادي العام** بدلاً من التوازن الرقمي أو الحسابي بين الإيرادات والنفقات.

جـ ـــ **السعي لتحقيق العدل الاجتماعي** من خلال توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي بين مختلف فئات المجتمع للحد من التفاوت في هيكل توزيع الدخل.

### ١.٢.٤ تصنيف إيرادات ونفقات الموازنة العامة:

تتكون الموازنة العامة من جانبين، يمثل الجانب الأول النفقات العامة التي تستخدمها الدولة في نشاطها لتحقيق أهداف المجتمع. ويتضمن الجانب الآخر الإيرادات العامة ومصادرها المختلفة لتمويل نشاط الدولة.

تتعدد أشكال وتبويب وتصنيف الإيرادات والنفقات في مخلف الدول وذلك تبعاً لدرجة التطور الاقتصادي وأسلوب ونمط ونوع الموازنة المعتمد والأهداف المرجو تحقيقها.

فيمكن أن تصنّف النفقات أو الإنفاق لدولة ما إلى إنفاق جارٍ وإنفاق استثماري، وتصنف الإيرادات إلى إيرادات جارية وإيرادات استثمارية كما هو حاصل في العديد من الدول النامية.

وبشكل عام، وبغض، النظر عن نوع التصنيف وشكله والهدف منه فإن التركيز على تمويل الإنفاق العام للدولة من إيرادات الضرائب له الأولوية الأولى في معظم الدول كونها من الموارد المحلية الذاتية التي تعبر عن سيادة الدولة. فكلما ازداد تمويل الإنفاق العام من الإيرادات السيادية وقل الاعتماد على الاقتراض أو ما يماثله من مصادر تمويل، كلما دل ذلك على مدى سلامة اقتصاد تلك الدولة وانخفاض ارتباطه بالخارج عن طريق تدنّي حجم الدين والعكس صحيح.

### ١ ـ ٤ ـ الدور الاقتصادي للضرائب:

حتى تستطيع الضريبة أن تلعب الدور الاقتصادي المطلوب ينبغي أن تكون حصيلتها مهمة بالقدر الذي تكون فيه أداة فاعلة في دفع عجلة التنمية، وإلاّ فإنّ أيّ زيادة ستكون أداة معرقلة. ومن أجل تحقيق ذلك يجب النظر إلى الضريبة من خلال:

١ـــ **الموازنة العامة للدولة** باعتبارها الخطة الاقتصادية والاجتماعية التي تتولى القيام بعملية الإنفاق أو إعادة توزيع الدخل القومي، وبما يحقق التفاعل والتنسيق مع المؤشرات الاقتصادية المختلفة.

٢ـــ **نظام ضريبي متطور** يعمل على فرز ضريبة في حدود المقدرة التكليفية أو الطاقة الضريبية وبعبء ضريبي مقبول لتأمين الحصيلة المناسبة.

٣ــ **استخدام سياسات الإعفاءات بحذر وبشكل مجدٍ اقتصادياً**، أي بمراعاة المردود المتوقع من الاستثمارات أو القطاعات الاقتصادية التي منحت هذا الإعفاء وفي ضوء الضرورات الملحة حالياً.

٤ــ **الحد من التهرب الضريبي** ومكافحته بالوسائل المناسبة لضبط المطارح الضريبية بصورة فعالة.

٥ــ **وبادئ ذي بدء دراسة الهيكل الاقتصادي القائم واختيار التشريعات الضريبية** التي تخدم المرحلة من أجل استنتاج مجموعة الفروض التي تتحدد من خلال المقارنة بين الضرائب في الأنظمة المتقدمة والنامية للوصول إلى دور أكثر فعالية للضرائب في تمويل احتياجات التنمية.

وعليه فإن هذا البحث سيتناول:

١ــ أثر مستويات التقدم الاقتصادي على الهيكل الضريبي.

٢ــ العبء الضريبي والتنمية.

٣ــ الطاقة الضريبية.

٤ــ الإعفاءات الضريبية.

٥ــ التهرّب الضريبي.

## ١.٤.١. الضريبة والنظام الاقتصادي:

لقد بّين (كولم وهلزنر) في نظريتهما حول مراحل التقدم الاقتصادي، أنّ صور الهيكل الضريبي تختلف من مرحلة إلى أخرى وفق الظروف التي يمر بها البلد، وهي برأيهما ثلاث مراحل يكون فيها التطور الضريبي كالتالي:

أ ــ **المرحلة الأولى:** وهي مرحلة بداية التنمية، حيث تكون فيها البلاد بحاجة ماسة لتمويل مشاريعها البدائية الضعيفة وتحويلها إلى مشاريع إنتاجية متطورة. وهنا يتم التركيز على الضرائب ذات الحصيلة الوفيرة كضرائب الاستهلاك والأملاك العقارية، والابتعاد عن ضرائب الأرباح والدخول تشجيعاً للادخار والاستثمار.

ب ــ **المرحلة الثانية:** حيث تنشط فيها بعض المشاريع الاستثمارية، ويغنى أصحابها وتتسع الهوة بينهم وبين عامة الشعب مما يوجب فرض الضرائب المباشرة على الدخل والثروة، واتباع أساليب التصاعد والإعفاءات لتحقيق التجانس بين الدخول وإعادة توزيعها بشكل أكثر عدالة مع الاستغناء عن ضرائب الاستهلاك والإنفاق التي تكون موجهه بشكل رئيسي للفئات الفقيرة، علماً بأن الضرائب على الدخول تواجه عقبتين رئيسيتين في هذه المرحلة[1]:

---

[1] د. كنعان، علي: اقتصاديات المال والسياستين المالية والنقدية، منشورات دار الحسنين، دمشق، ١٩٩٧، ص ٣٠٥.

**الأولى:** إن فرض ضرائب تصاعدية على أصحاب الدخول المرتفعة يلقى مقاومة تحول دون فرض الضريبة أو دون تنفيذها (في حال فرضها)، طالما يسيطر أصحاب الدخول المرتفعة ويتمتعون بنفوذ سياسي واجتماعي.

**الثانية:** إن فرض هذه الضرائب يحتاج إلى جهاز ضريبي متطور ومؤهل، بحيث يستطيع دراسة كل مهنة على حدة وتحديد الأرباح بشكل دقيق وفرض الضرائب المناسبة.

**جـ ـ المرحلة الثالثة:** وهنا وبعد أن يتحقق الغرض من ضرائب المرحلة الثانية المذكورة سابقاً تصبح الدخول متقاربة ويستغنى عن التصاعد الذي لم يعد يعطي جدواه، ويعتمد على الضرائب وفيرة الحصيلة والعادلة بنفس الوقت نظراً لتساوي ظروف المكلفين بها كالضرائب غير المباشرة ( ضرائب الاستهلاك والإنفاق ). وتعد الضريبة على القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة وتم تطبيقها بأكثر من مائة دولة و بأشكال مختلفة ، وتشكل هذه الضريبة في فرنسا ما يزيد عن ٥٠% من إجمالي الموارد الضريبية .

ويمكن القول بأن التوجه الحديث في مجال الضرائب هو تخفيض الضرائب على مصادر تمويل الدخل، والتركيز على أوجه استخدامات الدخل، مع مراعاة مبدأ العدالة الضريبية ما أمكن من خلال زيادة الإعفاءات الشخصية و الاجتماعية لذوي الدخل المحدود، و إعفاء السلع الضرورية أو إخضاعها لسعر منخفض خلال تطبيق الضريبية على الاستهلاك .

## ١.٤.٢. العبء الضريبي والتنمية:

سمي العبء الضريبي عبئاً تجاوزاً ، انسجاماً مع ما ذهب إليه أصحاب المذهب الحر إلى اعتبار أن كل ما يقتطع من دخول الشعب لتمويل نفقات الحكومة هو عبء أو ضغط على أنشطة الأفراد واستثماراتهم . إلا أنه وبعد التوسع الكبير لدور الدولة، و زيادة متطلبات الإنفاق لم تعد الضريبة عبئاً أو حملاً يتحمله الاقتصاد القومي على اعتبار أن المبالغ المقتطعة بصور الضرائب سيصار إلى توزيعها بالكامل .

ويعرف العبء الضريبي بأنه (ما يخصص من موارد قومية على شكل ضرائب لأغراض اتفاقية). أو بمعنى آخر، إن الإنفاق العام في جميع الدول مهما كانت درجة تقدمها الاقتصادي أو نظامها الاجتماعي ينحو نحو التزايد عبر الزمن . حيث وصلت في عام ١٩٩٣ بالنسبة إلى دولة متقدمة كالسويد إلى حوالي ٦٥% من الناتج المحلي الإجمالي ، بينما قفزت هذه النسبة في الدول العربية المنتجة و المصدرة للنفط إلى حوالي ٦٨% في عام ١٩٨٢، و في الدول العربية الأخرى إلى ٥٢% في عام ١٩٨٧، في حين انخفضت مساهمة الإيراد الضريبي في تمويل الإنفاق العام في الدول النامية لانخفاض نسبة الإيرادات العامة إلى الناتج المحلي الإجمالي مقارنة مع ازدياد معدل الإنفاق العام[1].

---

[1] د. زكي، رمزي: الصراع الفكري والاجتماعي حول عجز الموازنة العامة في دول العالم الثالث، سينا القاهرة ، ١٩٩٣، ص ٤٠ ـــ ٤٢.

ويمكن الاستدلال على مدى التفاوت الحادث بين نمو النفقات العامة و الإيرادات العامة من خلال حساب العلاقة بين التغيّر النسبي في الإيرادات العامة و التغير النسبي في النفقات العامة للدولة عبر سلسلة زمنية، ويطلق عليها مصطلح ( مدى حساسية الإيرادات العامة للتغير مع التغير في النفقات العامة[1]):

$$Q_e = \frac{\Delta T}{T} / \frac{\Delta E}{E}$$

$Q_e$ = معامل حساسية الموارد للتغير مع النفقات العامة .

$\Delta T$ = التغير في موارد الدولة العادية . (الضرائب) .

$T$ = موارد الدولة العادية .

$\Delta E$ = التغير في النفقات العامة العادية .

$E$ = النفقات العامة العادية .

فإذا كانت قيمة هذا المعامل أقل من الواحد الصحيح، أو تتناقص عبر الزمن، فإن ذلك يعني أن ثمة فجوة موجودة و متناهية بين نمو الإنفاق العام ونمو الإيرادات العامة، مما يهدد بوجود اتجاه طويل المدى في عجز الموازنة العامة للدولة، أما إذا كانت قيمة هذا المعامل أكبر من الواحد الصحيح أو أنها تتجه نحو الزيادة عبر الزمن، وكان هناك عجز في الموازنة العامة للدولة فإن ذلك يعني أن الوضع المالي للدولة يتجه في الطريق الصحيح نحو القضاء على هذا العجز. وإن لم يكن هناك عجز في الموازنة العامة للدولة فإن ذلك يعني أن الوضع المالي للدولة يتجه نحو الركود.

أما إذا كانت قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح. وكان هناك عجز في الموازنة أو فائض فإن التخلص من المؤشرين يتطلب العمل الطويل.

ويجدر الإشارة في هذا الخصوص إلى أن قيمة المعامل في العديد من الدول النامية أقل من الواحد الصحيح. والعكس صحيح في الدول المتقدمة.

والمؤشر الثاني الذي يمكن أن نستدل من خلاله على تقاعس الإيرادات الضريبية عن مواكبة النمو الحادث في الإنفاق العام هو مرونة الحصيلة الضريبية تجاه التغير في الناتج المحلي ويساوي هذا المعامل[2]:

$$Q_Y = \frac{\Delta T}{T} / \frac{\Delta Y}{Y}$$

حيث : $Q_Y$ = مرونة الحصيلة الضريبية تجاه التغير في الناتج المحلي.

$\Delta Y$ = التغير في الناتج المحلي . $Y$ = الناتج المحلي .

[1] د. زكي، رمزي: الصراع الفكري والاجتماعي حول عجز الموازنة العامة في دول العالم الثالث، مرجع سابق، ص٦٩.

[2] د. زكي، رمزي: مرجع سابق، ص ٧٢.

علماً بأنه ما ينطبق على المعامل السابق يسري على معامل مرونة الحصيلة، ولا بد من الإشارة في هذا المجال أنّ مرونة العبء الضريبي ضعيفة في غالبية الدول النامية، وعليه فإنه إذا اتجه الضغط أو العبء الضريبي نحو الزيادة دون أن يصاحبه ارتفاعاً في الدخل القومي أو في الناتج المحلي الإجمالي وبذات النسبة فإن ذلك سيقود ابتداءً إلى نتائج اقتصادية واجتماعية سيئة. بيد أن هذه المساوئ تختفي إذا استطاعت السياسة الاتفاقية استخدام حصيلة الضرائب في عملية التنمية[1].

**العبء الضريبي الفردي:**

يعتبر قياس هذا العبء صعباً للغاية ويعود لسببين:

الأول: صعوبة تحديد مقدار ما يترتب على الفرد الواحد من ضرائب غير مباشرة.

الثاني: وجود ظاهرة التهرب الضريبي و الانعكاس الضريبي.

وإذا كانت الدول المتقدمة لا تعاني من إمكانية احتسابه لتوفر البيانات و المعلومات الملائمة فقد اكتفت الدول النامية باحتساب متوسط العبء الضريبي الفردي كما يلي:

ويتميز متوسط العبء الضريبي الفردي في الدول المتقدمة بالارتفاع، فهو في السويد ٤٣%، وفي الدانمرك ٣٨,٤% وفي إيطاليا ٣٠,٢% . بينما ينخفض في البلدان النامية إلى النصف تقريباً[2]. ويمكن من خلال هذه النسبة دراسة توزيع العبء الضريبي بين السكان لإظهار مدى سلامة توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي .

### ١.٢.٤. الطاقة الضريبية:

إن علاج الكثير من المشاكل الاقتصادية، كمشكلة العجز مثلاً بالموازنة العامة للدولة، من الممكن أن يتحقق من خلال دعم طاقة الدولة الضريبية عن طريق وصول الضريبة إلى شتى أنواع الدخول و المجالات و المواقع الممكنة ، مع عدم الإضرار بحوافز الإنتاج و الاستثمار .

ويمكن أن نميز في هذا المجال بين الفائض الاقتصادي الممكن الذي يتمثل في الفرق بين الناتج القومي الإجمالي الذي يمكن إنتاجه في ظروف اقتصادية وطبيعية وتكنولوجية واجتماعية معينة، واستخدام الموارد المتاحة و الممكنة أفضل استخدام ممكن ، وبين الفائض الاقتصادي الفعلي (الادخار) والذي يتمثل بالفرق بين حجم الناتج القومي الإجمالي وبين حجم الاستهلاك القومي الجاري .

[1] د. نعوش، صباح: الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت، ١٩٨٧، ص ١٧٨.

[2] آغا، ريم جودت يعقوب، مرجع سابق، ص ١٠١ ــ ١٠٢.

ومن المعروف أن الفائض الاقتصادي الممكن أكبر بكثير من الفائض الاقتصادي الفعلي ولاسيما في الدول النامية ، وإن تحويل الممكن إلى فعلي إنما يتطلب عملاً دؤوباً ينصب في تغيير الواقع الاقتصادي و الاجتماعي والثقافي بكل أبعاده. ومن خلال هذا المفهوم نشأ ما يسمى بالطاقة الضريبية الفعلية والطاقة الضريبية الممكنة.

والمقصود بالطاقة الضريبية الفعلية هي (تلك الكتلة الضريبية التي تتحقق مثلاً في ضوء الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية و التنظيمية السائدة). أما الطاقة الضريبية الممكنة فهي (الكتلة الضريبية التي يمكن تحقيقها لو أمكن للاقتصاديات النامية أن تقضي على الأسباب التي تسهم بشكل جوهري في إضعاف الحصيلة الضريبية للدولة ، وذلك في ضوء استهداف الدفع المستمر لعجلات التنمية وتقليل الاعتماد على مصادر التمويل الخارجية ومصادر التمويل التضخمية في ضوء الحرص على تحقيق العدالة الاجتماعية). وإنّ هناك حدوداً قصوى لا يجوز للطاقة الضريبية أن تتجاوزها وإلا أساءت إلى عمليات الإنتاج و الاستثمار[1] . وإن الحد الأقصى المشار إليه إنما يرتبط ارتباطاً وثيقاً بظروف الإقتصاد لدولة ما فلا توجد وصفة جاهزة تحدد هذا الحد الأقصى. ويمكن ذكر بعض العوامل التي تساهم في عملية التحديد المذكورة منها:

١ــ هيكل الاقتصاد القومي ودرجة تقدمه أو تخلفه.

٢ــ حالة توزيع الدخل القومي بين طبقات وشرائح المجتمع.

٣ــ معدلات الضريبة القائمة ، وهيكلها وعبئها.

٤ــ اعتبارات العدالة الاجتماعية التي تراعيها الدولة.

٥ــ المشكلات التي يواجهها الاقتصاد القومي اقتصادياً واجتماعياً.

٦ــ الآثار المحتملة لزيادة الضرائب على الإنتاج و الادخار و الاستثمار و التوزيع و الأسعار.

ويمكن الإشارة إلى أن الطاقة الضريبية في معظم البلاد المتخلفة ، تتسم بالضآلة وإنه من الممكن رفع الطاقة إلى أحجام ومعدلات أعلى مما هي عليه الآن.

**حساب الطاقة الضريبية:**

إن الطاقة الضريبية هي أقصى ما يمكن للدولة أن تقتطعه من الدخل القومي دون خلق أي أعوجاجات، وعلى اعتبار أن الاستهلاك الضروري كما الإنفاق العام لا يمكن المسّ بهما فيمكن أن تحتسب الطاقة الضريبية من معادلة الدخل القومي كما يلي :

---

[1] د. زكي، رمزي، مرجع سابق،، ص ٢٧.

الدخل القومي = الاستهلاك الضروري + (الاستهلاك الكمالي + الادخار الخاص) + الإنفاق العام

الطاقة الضريبية

الطاقة الضريبية = الدخل القومي - الاستهلاك الضروري (حد الكفاف)- الإنفاق الحكومي النهائي[1].

### ١.٤٤ الإعفاءات الضريبية:

تسهم كثرة الإعفاءات الضريبية التي تقضي بها التشريعات الضريبية في البلدان النامية بإضعاف حصيلة الضرائب. إن اعتماد سياسة إعفائية عشوائية من الضرائب تفقد الحصيلة الضريبية سنوياً كمّاً لا بأس به من الإيرادات الضريبية من جراء تلك الإعفاءات، وهي أحد الأسباب الأساسية في ضعف الطاقة الضريبية في البلدان النامية.

لقد أصبحت سياسة الإعفاءات الضريبية في العديد من الدول المتقدمة من السياسات المنسية تماماً تاركةً الدول النامية ترزح تحت وطأتها.

لقد أثبتت التجربة في العديد من الدول التي سارت على نهج الإعفاءات الضريبية السخية لرؤوس الأموال المحلية والخارجية أن حجم انسياب أو تدفق رؤوس الأموال هذه إلى تلك الدول ما يزال ضعيفاً على الرغم من حجم وضخامة الضمانات و الإعفاءات الضريبية التي تقررت لتلك الأموال[2] .

إن الإعفاءات الضريبية غير العادية قد أحدثت خسارة هائلة في حجم الموارد الضريبية للدولة نظراً لضخامة الدخول و الإيرادات التي أصبحت تحققها المشروعات المشمولة بمظلة هذا السخاء . وفي ذات الوقت، تشير التجربة إلى ضآلة الثمار التي تحققت من جراء ذلك في عدد كبير من الدول التي انتهجت هذا النوع من السياسات. حيث أثبتت التجربة السودانية على أن الإعفاءات الضريبية المقررة للصناعة أدت إلى حرمان الدولة من ٨% من إيراداتها سنوياً بينما كان نصيب الصناعة في الناتج القومي ٨,٥% بعد منح الإعفاءات و٩,٥% قبل منحها. وعليه فقد لعبت الإعفاءات دوراً سلبياً فأدى إلى انخفاض نصيب الصناعة من الناتج القومي بدلاً من زيادته. كما عرف المغرب استثمارات ضارة غير نافعة من جراء استخدام سياسة الإعفاءات في القطاعين السياحي و العقاري. وفي ماليزيا فقد منحت الدولة إعفاءات ضريبية لمدة ثمانية سنوات للمشاريع الموجودة في الأقاليم الفقيرة بدلاً من خمس سنوات المقررة للمشاريع الموجودة في الأقاليم الفنية ومع ذلك لم تحقق هذه السياسة سوى ٩,٥ % من فرص العمل

---

[1] آغا، ريم جودت يعقوب، مرجع سابق ،ص ٨٨.

[2] إن أكثر من ٩٠% من الاستثمارات الأمريكية المباشرة في الدول النامية ذهبت إلى إنتاج النفط و لم يرصد منها سوى ١ % للقطاع الصناعي.

المخطط لها، و١٧,٥% من الاستثمارات المقترحة[1]. وعليه فإن لمعرفة مدى فعالية وكفاءة سياسة الإعفاءات الممنوحة لابد، من القياس بالمقارنة بين حجم الإيرادات الضريبية التي تفقدها الدول التي تتبع هذا النوع من السياسات مع :

١ــ عائدية أو مردودية الاستثمارات في القطاعات الاقتصادية المختلفة. من خلال دراسة مدى مساهمة كل من هذه القطاعات في الناتج المحلي الإجمالي أو في الدخل القومي قبل منح الإعفاء وبعده هذا من جهة، ومن جهة أخرى، دراسة التغير السنوي بين الحصيلة الضريبية السنوية المستنزفة بالإعفاء وبين التغير في المؤشرات المذكورة سنوياً .

٢ــ دراسة حجم رؤوس الأموال المستقدمة سواء المحلية أو الخارجية و المستثمرة في القطاعات الاقتصادية المختلفة .

٣ــ انعكاسها على بعض المؤشرات الاقتصادية، كالتوظيف و الإنتاج و الاستثمار ومعدلات الإنماء الأقاليمية في البلد الواحد .

ويمكن أن نصل إلى نتيجة مفادها أن الإعفاءات الضريبية لا تشكل إلا عاملاً (ثانوياً) من بين مجموعة عوامل أساسية يبني عليها رأس المال حساباته في الاستثمار في بلد دون الآخر . وهذا في ضوء الحجم المتدني لانسياب رؤوس الأموال إلى تلك الدول.

إن الإعفاءات المؤقتة المطلقة تؤدي إلى تقليص الطاقة الضريبية لبلد ما و ازدياد العبء الضريبي على الأنشطة غير المعفاة، مما ينجم عنه وبشكل مباشر بالإضافة إلى ما سبق سوء توزيع الدخل القومي وتركيز الثروات في أيد قليلة، و انحصار هذا العبء على أصحاب الدخل المحدود . مما حدا بالعديد من الدول إلى إلغاء جزئي لهذه السياسات بمنح إعفاء جزئي مؤقت يصل في حده الأقصى إلى ٥٠% سنوياً.

### ١.٤.٥ التهرب الضريبي:

من النادر أن يخلو بلد ما، مهما كان متقدماً أو متخلفاً، من ظاهرة التهرب الضريبي وإن كانت تتفاوت من بلد إلى آخر بحسب درجة تطور هذا البلد، وما يعنيه ذلك من ضبط المطارح الضريبية في ظل وجود جهاز ضريبي وإداري قادر على مكافحة هذه الظاهرة، وتشريع خالٍ من الغموض و الثغرات التي تسمح وجودها بتفشي هذه الظاهرة، وتوفر نظام عقوبات رادع على كل من تسول له نفسه التهرب من الضريبة[2] .

---

[1] د. نعوش، صباح، مرجع سابق، ص ١٧٩ ــ ١٨٠.

[2] من خلال إحصائية صادرة عن الاتحاد الأوربي تبين ان نسبة التهرب الضريبي إلى الناتج القومي تراوحت في دول الاتحاد الأوربي بين ٤% في فلندا و ٣٥% في اليونان أما في البلدان النامية فلا يوجد إحصائيات خاصة لها.

**١ـ٤ـ٥ـ١ـ تعريف التهرب الضريبي:**

هو تمكن الفرد، سواءً كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، المكلف قانونياً بدفع الضريبة، من التخلص نهائياً منها بعدم دفعها أصلاً. ويكون ذلك إما بعدم تقديم الإقرارات الضريبية أو بتقديم إقرارات ضريبية غير صحيحة وذلك باستخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي .

**١ـ٤ـ٥ـ٢ـ الآثار المترتبة على ظاهرة التهرب الضريبي:**

**١ـ إن هذه الظاهرة وإن كانت عامة تشترك فيها جميع النظم الضريبية في الدول المتقدمة و النامية، إلا أن** معدلاتها أكبر ودلالتها أعظم بالنسبة إلى الدول النامية نظراً لمحدودية موارد هذه الدول و التي تشكل في حال ضياعها وزناً نسبياً هاماً. إن التهرب الضريبي تضيع بمقتضاه موارد مالية هائلة كانت ستشكل في حالة الحفاظ عليها دفعاً مهماً لعملية التنمية .

**٢ـ يعتبر التهرب الضريبي من أحد أهم أسباب ضعف الطاقة الضريبية في تلك الدول،** وما ينجم عنه من آثار سيئة تتمثل في ارتفاع العبء أو الضغط الضريبي على المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو لا يقبلونه، مما يؤدي إلى عدم تطبيق مبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة وتفاوت توزيع الدخول وتركز الثروات ونموها في أيد قليلة في المجتمع[١] .

**١ـ٤ـ٥ـ٣ـ أشكال التهرب الضريبي :**

**١ـ التهرب الضريبي المشروع :** الذي لا جرم فيه، حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، ذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أومن خلال الاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون . من أمثلة التهرب الضريبي المشروع أن يهب الشخص أمواله خلال حياته إلى ورثته هرباً من دفع ضريبة التركات بعد وفاته، أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية فيمتنع الشخص عن اقتناء العقارات وبذلك لا يدفع الضريبة[٢]، أو كأن يقوم المكلف بإنشاء عدة شخصيات اعتبارية وهمية الهدف منها التهرب من التصاعد الضريبي، وتسود هذه الظاهرة في الدول التي ما تزال تطبق أنظمة الضرائب النوعية.

**٢ـ التهرب الضريبي غير المشروع :** والذي يتمثل بمخالفة صريحة لأحكام القوانين والتشريعات الضريبية، وذلك من خلال قيام الفرد المكلف قانوناً بدفع الضريبة باستخدام وسائل غير مشروعة كالغش و الاحتيال للإفلات من دفع الضريبة .

---

[١] د. حليلاتي، محمد: التهرب الضريبي، نادي خريجي المعاهد التجارية، دمشق ،١٩٩٩ ص ٢.

[٢] د. شامية، أحمد زهير، د. الخطيب، خالد، مرجع سابق، ص٢٠٥.

ومن أمثلة التهرب الضريبي غير المشروع[1]:

أ ــ عدم تقديم المكلف تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة ، معتمداً في ذلك على عدم وجود مقرّ لنشاطه أو يعتمد إلى نقل نشاطه من جهة إلى جهة أخرى. ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين ، وفي مثل هذه الحالة التهرب يكون شبه تام.

ب ــ عندما يخفي المكلف السلع المستوردة بطريقة غير قانونية ( سلع مهربة) عن أعين الدوائر المالية ، وبالتالي فإن تقديم تصريح ضريبي لا يتضمن مبيعات وأرباح هذه السلع ، أو أن يلجأ المستورد إلى الحصول على فواتير ومستندات من البلد المصدر بأقل من القيمة الحقيقية للبضاعة المستوردة .

جــ أن يقوم المكلف بتقديم تصريح ضريبي غير صحيح ، بحيث لا يتضمن كافة نشاطاته ، أو لا يرفق معه كافة البيانات و الوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي ، أو يقوم بإرفاق التصريح ببيانات ووثائق غير صحيحة ، وهو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أو قد لا يدرج بعض إيراداته متعمداً تخفيض قيمة الضريبة المترتبة عليه .

د ــ أن يقدم المكلف تصريحه الضريبي بشكل صحيح ،ثم يتبين له أن الإدارة المالية بعد فحص هذا التصريح ستبالغ في تقدير الأرباح إلى درجة كبيرة مما تدفع بالمكلف عند تحقيق الضريبة وقبل تحصيلها إلى التصرف في ممتلكاته بإخفائها أو تهريبها إلى الخارج .

هــ عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف ، وذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد وبالتالي يصعب على السلطات تحصيل الضريبة المترتبة عليه.

**١ــ٤ــ٥ــ٤ــ أسباب التهرب الضريبي .**

يرى رئيس لجنة التوظيف التابعة للاتحاد الأوروبي أن السبب الحقيقي لتفشي ظاهرة التهرب الضريبي في دول الاتحاد الأوروبي هو كم يبقى للعامل الأوروبي من النقود التي يتقاضاها عن عمل قام به بعد أن يسدد كل الضرائب المترتبة عليه ، فالعامل الأمريكي يبقى له من دخله ٨٠%بعد اقتطاع كافة الضرائب، فليس مدهشاً أن تكون نسبة التهرب الضريبي من الناتج القومي أقل من ١٠% ، وهي نسبة أقل من النسبة الأوروبية التي بلغت بالمتوسط بحدود ١٦%، وبالتالي فإنه يرى ارتفاع العبء الضريبي هو أهم عامل في التهرب الضريبي[2].

ويمكن إيجاز أهم أسباب التهرب الضريبي بـــ:

**أولاً: غموض وتناقض التشريعات الضريبية وتعقدها:**

---

[1] د. شامية، أحمد زهير، د. الخطيب، خالد، مرجع سابق، ص٢٠٦.

[2] د. جليلاتي، محمد، التهرب الضريبي مرجع سابق، ص٢.

تعتبر الأسباب التشريعية من الأسباب الهامة التي تؤدي إلى التهرب الضريبي وتتلخص في:

- **غموض التشريعات الضريبية وعدم وضوحها، مما يكثر معها تعدد الاجتهادات والآراء والتفسيرات التي تخلق جميعاً ثغرات تؤدي إلى التهرب الضريبي.**
- **النقص في التشريع الضريبي وعدم إحكام صياغته واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون.**
- **التناقض في أحكام القوانين والتشريعات من جهة**، والتعليمات الوزارية الناظمة والمفسرة من جهة أخرى.
- **التناقض بين التعليمات المذكورة نفسها.**

**ثانياً: أسعار الضرائب:**

ويعتبر من أهم الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي ارتفاع معدل الاستقطاع الضريبي أو ارتفاع أسعار الضرائب، مما سيؤدي إلى شعور المكلف بأن الضريبة تقتطع جزءاً كبيراً من دخله وعدم كفاية ما تبقى له لحاجاته الضرورية، وهذا يتنافى مع مبدأ العدالة. أو ارتفاع الضرائب على الإنتاج إلى درجة تجعل من المنتجين غير قادرين على المنافسة وتحقيق الأرباح لارتفاع تكاليف المنتج مقارنة مع أمثاله.

وبشكل عام كلما ارتفع معدل الاستقطاع الضريبي عن حد معين كلما ازداد حجم التهرب الضريبي بعلاقة طردية،فقد أجرى أحد خبراء الضرائب في أمريكا دراسة عن العلاقة بين معدل الضريبة وحصيلة الضريبة وتبين له أن هذه العلاقة تبقى طردية، أي تزداد الحصيلة مع رفع السعر الضريبي إلى أن يصل معدل الضريبة إلى ٣٠ % من الدخل عندها تبدأ الحصيلة بالتراجع.

**ثالثاً: عدم المساواة في التطبيق:**

قد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع الضريبي، ولكن تعترضها صعوبات في التطبيق تحدّ من هذه العدالة المرجوة مما تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة وتقود إلى التهرب الضريبي.

**رابعاً: المرونة.**

ويقصد بالمرونة أن يكون التغيير في الحصيلة الضريبية مصحوباً بالتغيير في زيادة الدخل القومي في نفس الاتجاه، فإذا ازدادت الحصيلة يزداد الدخل القومي والعكس بالعكس. ويتحقق ذلك من خلال سلامة إجراءات تحقق الضريبة وفعاليتها بمراقبة المطارح الضريبية وضبطها واستخلاص الأرباح الصافية والضرائب المترتبة بشكل دقيق.

**خامساً: الدور المطلوب للمحاسبين القانونيين:**

إن اعتماد المحاسب القانوني للبيان الضريبي معناه أن تترتب عليه مسؤولية اتفاق رقم الربح الوارد في البيان الضريبي مع نصوص وأحكام قانون الضرائب، وهو يعطي بدوره اطمئناناً لمراقب الدخل بمجرد أن

يعتمد البيان من قبل محاسب قانوني، وإن تدني مستوى المهنة وعدم تحميل المحاسب القانوني بمسؤولية اعتماد بيان ضريبي غير صحيح، أي غياب المساءلة القانونية يقلص دور المحاسبين القانونيين وينتج عنه ازدياد التهرب الضريبي.

سادساً: استخدام حصيلة الضرائب:

إن الإنفاق الرشيد والفعال لحصيلة الضرائب من قبل الدولة يشجع المكلفين على الالتزام بدفع الضريبة، والعكس صحيح إن الإسراف والتبذير والهدر في الإنفاق سيدفع المكلفون إلى التهرب من سداد الضرائب.

سابعاً: الرشوة والفساد الإداري:

إن الرشوة تضر بالنظام الضريبي للدولة من عدة نواح، فمن ناحية أولى لما كانت الرشوة تتم عادة في (الظلام) فإن الدخول غير العادية التي يحققها الراشي والمرتشي تفلت من القبضة الضريبية ويعد بمثابة تهرب ضريبي (مهما نظرنا إليها على أنها دخل غير مشروع)، وبذلك تخسر الخزانة العامة حقها في تحصيل الضرائب على تلك الدخول، ومن ناحية ثانية إذا امتدت الرشوة إلى جهاز تحصيل وجباية الضرائب وتفشت فيه فتلك تكون كارثة.إنّ الراشي من خلال رشوته لموظفي هذا الجهاز يتمكن من (تسريب) إما كل دخله أو الجزء الأعظم منه خارج وعاء الضرائب. ومن ناحية ثالثة ليس يخفى أنه إذا كانت الرشوة مناخاً عاماً ومعروفاً للجميع فإن ذلك يؤذي الشعور العام تجاه هيبة واحترام الجهاز الضريبي، وفيه ما فيه من منافاة لمبدأ العدالة، مما يؤدي إلى نمو ظاهرة التهرب الضريبي وحرمان الدولة لموارد مالية هامة.

ثامناً: ضعف الجزاء على المتهربين:

إن النص القانوني على عقوبات رادعة مخففة، أو غير مجزية، أو عدم تطبيق النصوص القانونية الرادعة، والاكتفاء بالغرامات المالية فقط، ستدفع المكلفين للتهرب من الضريبة من خلال مقارنة بسيطة بين الغرامة المالية والقيمة المالية الموازية لحجم التهرب، وسترجح الكفة دائماً إلى الطرف الثاني.

تاسعاً: عدم وجود الثقة بين الدوائر المالية والمكلف:

يعتقد قسم كبير من المكلفين أنهم لو أظهروا في بياناتهم أرباحهم الحقيقية فإن الدوائر المالية ستعدل هذه الأرباح باتجاه الزيادة، وتفرض عليهم ضريبة أكثر مما يجب أن تكون عليه، مما يدفع هؤلاء إلى التصريح وبشكل مستمر عن أرباح أقل في بياناتهم الضريبية.

عاشراً: ضعف الوعي الضريبي: كلما كان الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعيفاً كلما كان الباعث النفسي على التهرب الضريبي قوياً ومتماسكاً وكلما سادت كراهية الضريبة.

الحادي عشر: **تعقد الإجراءات الإدارية:**

ويلاحظ هذا بشكل خاص من البلدان النامية، حيث الإجراءات الكثيرة والمعقّدة تدفع المكلفين إلى التهرب من دفع الضرائب المترتبة عليهم.

الثاني عشر: **الهيكل الضريبي:**

كلما كان النظام الضريبي يرتكز على الضرائب النوعية كلما أدى إلى زيادة التهرب الضريبي نتيجة لتعدد البيانات التي يقدمها المكلف وتعدد أسعار الضرائب المطبقة وفقاً لكل ضريبة، الأمر الذي يخلق ثغرات تؤدي إلى التهرب الضريبي كما هو الحادث في العديد من الدول النامية .

الثالث عشر: **عدم كفاءة الإدارة الضريبية:**

وتعتبر الأداة المنفذة للضرائب المطبقة، فكلما عانى الجهاز الإداري الضريبي من ضعف الكفاءة وقلة النزاهة كلما سهل التهرب الضريبي، وهذا يلاحظ في الكثير من البلدان النامية، حيث يعاني الطاقم الضريبي من نقص في الأيدي العاملة الفنية والعلمية ونقص في الخبرة العملية مما يؤدي إلى المغالاة في تقدير الضرائب أو تقديرها بأقل من قيمتها الحقيقية مما يترتب عليه أثار معنوية تشجع المكلفين على التهرب الضريبي.

الرابع عشر: **انخفاض دخول وتعويضات العاملين في الإدارة الضريبية:**

إن الدخول المنخفضة والتعويضات الرمزية التي يحصل عليها العاملين في الإدارة الضريبية يجعلهم أكثر عرضة من غيرهم على الانسياق وراء الرشوة والفساد.

**١ ــ ٤ ــ ٥ ــ ٥ ــ طرق مكافحة التهرب الضريبي.**

إن طرق مكافحة التهرب الضريبي تبدأ من تحليل الأسباب المؤدية إليه والتي تتمحور حول الأطراف الثلاث التي تشكل بمجموعها النظام الضريبي وهي:

أ ــ التشريعات والقوانين والتعليمات الضريبية.

ب ــ الإدارة الضريبية.

جـ ــ المكلف القانوني بدفع الضريبة.

وتختلف هذه الطرق باختلاف النظام الضريبي في كل بلد، كما تختلف من ضريبة إلى أخرى في البلد الواحد. ومن أهم وسائل مكافحة التهرب الضريبي:

**١ ــ نشر الوعي الضريبي:** فالوعي الضريبي هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، وهذا الأمر يتطلب أن تقوم السلطات بترشيد الإنفاق العام بما يخدم الصالح العام حتى يشعر دافع الضريبة أن الموارد العامة إنما تعود عليه في شكل منافع وخدمات مباشرة أو غير مباشرة. إن الوعي الضريبي لا يرتبط

بتعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومواعيد استحقاقها وحسب، إنما يتعدى ذلك إلى تعميق مشاعر الالتزام والانتماء الوطني واعتبار التهرب الضريبي من الجرائم التي يعاقب عليها القانون ومن الرذائل التي تتنافى مع المبادئ والأخلاق.

٢ ــ مراجعة التشريعات الضريبية: إن التحديث المستمر للتشريعات والقوانين الناظمة للضريبة من شأنه أن يملأ الثغرات التي يمكن أن تنشأ من خلال التطبيق العملي لها. إن التشريع الضريبي الجيد يجب أن يتمتع بادئ ذي بدء بانسجام وتناسب عميقين مع المرحلة الاقتصادية السائدة، كما يجب أن يتصف بحسن الصياغة والترابط والوضوح والسهولة في التطبيق هذا من جهة، ومن جهة أخرى يتطلب تحسين الإجراءات الإدارية وتبسيطها وتفعيل إجراءات التحقق والتحصيل بما يتناسب وسرعة تحقيق الضريبة وجبايتها، مما يملأ كل ثغرة ممكن أن تحصل سواء من حيث التشريع أو من حيث التطبيق والقضاء بذلك على التهرب الضريبي.

٣ ــ تحقيق العدالة الضريبية:

وذلك من خلال:

أ ــ شمولية الضريبة لتصيب جميع الدخول دون استثناء.

ب ــ أن يكون معدل الاستقطاع الضريبي في حدود المعقول.

جـ ــ إعادة النظر المستمرة بالإعفاءات الضريبية حتى لا تخلق تجنباً ضريبياً يؤدي إلى التهرب من الضريبة.

د ــ الأخذ بمبدأ التشخيص في الضريبة وذلك من خلال التحديد الدقيق للمقدرة التكليفية لكل مكلف، بعد الأخذ بعين الاعتبار إعفاء الحد الأدنى الضروري لنفقات المعيشة.

٤ ــ تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية والقضاء على كل مظاهر التهرب الضريبي، إما من خلال عدم مسك دفاتر تجارية قانونية، أو بتنظيم نموذجين من الدفاتر المحاسبية، ومنع موظفي الدوائر المالية من القيام بإعداد هذه الدفاتر من خلال فرض عقوبات رادعة وتحسين أنظمة التعويضات والحوافز التي يتقاضاها هؤلاء العاملون.

٥ ــ التنسيق والتعاون بين الجهات الرسمية: ذات العلاقة والإدارة الضريبية في الدولة.

إن معظم المكلفين يتعاملون مع جهات مختلفة كالمصارف عن طريق الحسابات الجارية والقروض والإيداعات، والدوائر الجمركية عند استيراد السلع أو تصديرها، والتموين والتجارة الداخلية.عند استخراج السجلات التجارية، ومديرية الصناعة عند القيام بالترخيص الصناعي، وغيرها من الجهات

الرسمية، وإن تقاطع المعلومات والبيانات بين هذه الجهات المختلفة والإدارة الضريبية يمكن هذه الأخـــيرة من الوقوف على المركز المالي الحقيقي للمكلف ومعرفة حجم نشاطه مما يحد من التهرب الضريبي.

٦ ـــ تحسين الجهاز الإداري الضريبي وذلك من خلال:

أ ـــ إدخال أنظمة الحاسوب وكل الوسائل الكفيلة بتسريع العمل وضبط المطارح الضريبيـــة وإقامة أنظمة استعلام عصرية للحد من التهرب الضريبي.

ب ـــ رفع كفاءة موظفي الإدارة الضريبية مع ضرورة حسن الاختيار من الناحيتين السلوكية والعلمية بالإضافة إلى الخبرة العملية.

جـــ ـــ الاهتمام بالتدريب العملي.

٧ ـــ تطوير دور المحاسبين القانونين: إن الاهتمام بمهنة المراجعة وتطويرها وإلزام المكلفين باعتماد بياناتهم من قبل المحاسبين القانونيين يعمق من أواصر الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية مع تحميـــل مراجعـــي الحسابات والمحاسبين بالمسؤولية القانونية أو الجنائية في حال الاعتماد غير الصحيح لبيانات المكلفين.

٨ ـــ إعادة النظر في جزاءات المتهربين وتشديدها.

٩ ـــ القضاء على الفساد والرشوة وبشتى الوسائل والطرق الممكنة.

١٠ ـــ الانتقال من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة على مجمل الدخل.

# الفصل الثاني

## ٢ - دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة للدولة في سورية، دراسة تحليلية من واقع قطوع حسابات الموازنات للأعوام ١٩٨٨ ولغاية ١٩٩٦.

# الفصل الثاني

## دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في سورية

## دراسة تحليلية من واقع قطع حسابات الموازنات من عام ١٩٨٨ ـ ١٩٩٦

### ٢-١- تطور كل من الموازنة العامة والنظام الضريبي في سورية:

### ٢-١-١- تطور الموازنة العامة للدولة في القطر العربي السوري:

**دراسة تاريخية**

يمكن تقسيم مراحل تطور الموازنة العامة للدولة في سورية إلى ثلاث مراحل رئيسية، حيث تبدأ المرحلة الأولى من التحولات و التطورات الاقتصادية و الاجتماعية التي تمت في القطر العربي السوري بعد ثورة الثامن من آذار ١٩٦٣، والتي أحدثت تغييرات هامة في البنية الهيكلية للاقتصاد الوطني. وكان من الضروري يومها، اتخاذ الإجراءات الكفيلة لإعادة النظر بالصيغ الناظمة للعلاقات المالية والنقدية المعمول بها، بما يحقق نوعاً من الانسجام مع جملة التحولات في مختلف جوانب الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية. وبما يضمن تحقيق التوافق بين الموازنة العامة للدولة باعتبارها الخطة المالية السنوية، وبين الفلسفة السياسية و الاقتصادية للدولة[1].

**إن التحولات المشار إليها أعلاه قد أوجدت:**

١ــ قطاع عام قوي وواسع يشمل معظم الفعاليات الاقتصادية في القطر .

٢ــ قطاع تعاوني إلى جانب القطاع العام يساعد بعملية التنمية.

٣ــ خلق صيغ للتنسيق بين القطاع العام والقطاع الخاص في إطار عملية التنمية.

الأمر الذي ترتب عليه، اتخاذ إجراءات ضرورية لتطوير النظام المالي القائم من أهمها:

١ــ توحيد الموازنة العامة للدولة وبتبويبها وتقسيمها وفقاً لمقتضيات الخطة.

٢ــ ضمان وحدة التخطيط المالي والتلاؤم مع أهداف الخطة.

**أما المرحلة الثانية**، فتبدأ مع صدور القانون المالي الأساسي بالمرسوم التشريعي رقم (٩٢) لعام ١٩٦٧ وطبق اعتباراً من أول عام ١٩٧٠ بموجب أحكام المرسوم رقم (١٧٨٠) تاريخ ١٩٦٩/٨/٢٤. وقد

[1] د. السيوفي، قحطان: اقتصاديات المالية العامة، دار طلاس للنشر، دمشق، ١٩٨٩، ص ١٦.

عّرف الموازنة العامة للدولة (بالخطة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ الخطة الاقتصادية بما يحقق أهداف هذه الخطة ويتفق مع بنيانها العام التفصيلي).

وعليه فإن الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية، هي الخطة المالية للدولة لمدة سنة واحدة، تترجم بالأرقام البرامج الأساسية للحكومة ومشاريعها وفقاً للمؤشرات والأهداف العامة والقطاعية لخطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية (الخطط الخمسية) التي تعتبر الموازنة العامة للدولة جزءاً منها.

تتضمن الموازنة العامة تقديرات النفقات والإيرادات العامة في القطاع الإداري. أما القطاع العام الاقتصادي فيرتبط مع الموازنة وفق مبدأ الصوافي. كذلك ترتبط الموازنة العامة للدولة مع الخطط الاقتصادية الأخرى كخطة الائتمان وخطة التسليف، وتتكامل معها باعتبار أن موازنة الدولة تتلقى كل الفوائض التي تحققها الموازنات المستقلة، وتغطي العجوز في حال وجودها. وبالتالي فإن الموازنة العامة للدولة تلعب دوراً رئيسياً في قيام الدولة بوظائفها وأنشطتها الأساسية المحددة في برامج عملها وخططها، كونها الأداة الرئيسية والوسيلة الأهم لتحقيق أهداف خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية. إلا أن السياسات التضخمية المتبعة أدت إلى:

١ ــ جعل الأسعار الثابتة لا تواكب حركة الأسعار الفعلية المتصاعدة.

٢ ــ عجز اعتمادات المستلزمات السلعية والخدمية عن الوفاء بالمتطلبات المالية اللازمة لتنفيذ الخطة خاصة إذا كانت مستوردة من الخارج ورصدت اعتماداتها على أساس أسعار صرف ثابتة.

٣ ــ عجز الرواتب والأجور عن شراء الحد اللازم من تكاليف المعيشة الأمر الذي أدى إلى:

**أ ــ اضطرار الدولة إلى زيادة الرواتب والأجور بين فترة وأخرى.**

**ب ــ عدم تمكن الدولة من تثبيت الأسعار لعدم كفاية الإنتاج أمام الطلب.** فتحّركت الأسعار وأدى التضخم المكبوت إلى فقدان العملة المحلية حوالي ٩٠ % من قوتها الشرائية خلال عقد الثمانينات.

**جـ ــ ندرة القطع الأجنبي.**

**د ــ عدم قدرة القطاع العام على تجديد آلاته أو تأمين مستلزماته بشكل مناسب.**

**أما المرحلة الثالثة،** فتبدأ من نهاية الثمانينات، وما تزال مستمرة حتى الآن. ولا يمكن أن تعتبر إلا امتداداً للمرحلة التي سبقتها. فعلى الرغم من التحولات الاقتصادية والاجتماعية التي شهدها القطر العربي السوري وعلى مختلف الأصعدة، والتي أدت إلى زيادات هامة جداً سواء في الناتج المحلي الإجمالي أو في معدلات النمو. إلا أن الموازنة العامة للدولة كأداة من أدوات التخطيط على المستوى القومي، لم ترتق أو

تتطور بما يتناسب والتطورات المذكورة. فما تزال الموازنة العامة للدولة في القطر العربي السوري في مرحلة موازنة البنود، والتي تعتبر الشكل التقليدي للموازنة العامة والمرحلة الأولى من سلم تطور الموازنات العامة[1].

**ويعاب على هذا النوع من الموازنات:**

١ ـ عدم اهتمامها بالبرامج والأهداف التي تنفق من أجلها اعتمادات الصرف المختلفة.

٢ ـ لا تسمح بقياس الأداء ولا بمعرفة مدى كفاءة الأنشطة المختلفة التي تقوم بها الوحدة الإدارية.

٣ ـ صعوبة تقدير التقدم في تنفيذ البرامج والمشروعات المعتمدة.

٤ ـ تحد من حرية الإدارة وتحتاج إلى أعداد كبيرة من القوى البشرية المؤهلة.

٥ ـ إن هذا النمط لا يساعد على التخطيط بعيد المدى ويؤدي إلى اعتماد أسلوب الضغوط السياسية والمساومات في تخصيص الموارد نظراً لغياب البرامج والأهداف التي على أساسها يتم تخصيص المصروفات وتقويم كفاءة استخدامها[2].

## دراسة تحليلية:

ـ إن أهم ما يميز هذه المرحلة، **استنزاف موارد الدولة** التي تسارعت في النمو من خلال التوسع في المطارح الضريبية التي تضاعفت بشكل تلقائي كنتيجة لفتح باب الاستيراد والتصدير، وزيادة معدلات الاستثمار، لا سيما منذ بداية التسعينات. بحيث لم تستثمر فترة الازدهار القصيرة نسبياً والتي امتدت ما بين عامي ٩٠ ـ ٩٤ بشكل صحيح.

ـ **الركود الاقتصادي** الذي بدأت تعاني منه الأسواق منذ منتصف التسعينات، وما نتج عنه من انخفاض معدلات النمو الاقتصادي بشكل كبير ومازال مستمرا حتى الآن. فحسب تقرير البنك الدولي ( المعرفة من أجل التنمية )، بلغ معدل النمو السنوي خلال الفترة ١٩٨٠ حتى ١٩٩٠ معدلاً مقداره ١,٥ سنوياً، وارتفع خلال الفترة ١٩٩٠ حتى ١٩٩٦ إلى ٦,٩ % سنوياً، ثم انخفض إلى ٢% سنوياً خلال عامي ١٩٩٦ و١٩٩٧، وحسب بعض التقديرات كان خلال عامي ١٩٩٨ و ١٩٩٩ أقل من ١%

[1] تتضمن مراحل تطور الموازنة: موازنة البنود، موازنة البرمجة والأداء، موازنة التخطيط والبرمجة، الموازنة الصفرية.

[2] د. الشاهين، عبد الرحيم عبد اللطيف: إدارة الموازنة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة الواقع والطموح، الإدارة العامة المجلد ٣٦، العدد الثالث، ١٩٩٦.

سنوياً، مع وجود بعض تقديرات أخرى تقول أنه كان سالباً[1]. مما انعكس سلباً على معدلات الدخل القومي والدخل الفردي وبشكل تدريجي.

وفي ظل إخفاء بعض العجوز المتمثلة في العجوز التموينية، وسندات الدين الداخلي، وبعض النفقات الأخرى، وتآكل تلك الموارد المتحققة في ظل الاستخدام غير المجدي لها، الأمر الذي أدى إلى ظهور العجز في الموازنات العامة مترافقاً مع حالة ركود اقتصادي، بحيث أصبحت المعالجات تدور في حلقة مفرغة. فزيادة الإنفاق من أجل تفعيل الطلب العام والفردي لحل ظاهرة الركود يؤدي إلى زيادة العجز، كما أن محاولة زيادة الموارد الضريبية وتخفيض الإنفاق غير ممكن في ظل استتراف الموارد المذكور، وانعكاس ذلك على مستوى الخدمات وزيادة الأعباء على أصحاب الدخل المحدود،بل وإنّ محاولة زيادة الموارد بطريقة غير صحيحة أو تخفيض الإنفاق سيؤدي إلى الإمعان في ظاهرة الركود.

إن إعادة تعبئة الموارد العامة، ودعم الطاقة الضريبية، يتطلب إعادة النظر في العديد من السياسات وعلى درجة عالية من الحذر، وبتغيير أسلوب التخطيط المنهجي والاتجاه أكثر وأكثر إلى التوازن الاقتصادي والابتعاد عن التوازن الرقمي، إن ذلك يجب أن يكون شعار المرحلة القادمة.

**تطور الموازنة العامة ( الإيرادات والنفقات):**

**١ ــ في جانب الإيرادات:** كان التطور الأكبر ومنذ عام ١٩٨٧ تضخم الإيرادات النفطية مع تزايد إنتاج النفط وارتفاع أسعاره في مطلع التسعينات وحتى عام ١٩٩٧ مقارنة بأواسط الثمانينات. إن تضخم الإيرادات النفطية المشار إليه، أدى إلى الزيادة المستمرة في الإيرادات الضريبية على اعتبار أن الضرائب على دخل أرباح الشركة السورية للنفط تصب في إطار الضرائب على الدخل والموارد الضريبية بشكل عام. إلا أن (خلط) العائدات النفطية بالضرائب المباشرة (ضريبة الدخل) من أجل التأكيد سنوياً على التغيير الجذري في توزع الضرائب (بالارتفاع المستمر للضرائب المباشرة بمعدلات تزيد عن معدلات نمو الضرائب غير المباشرة وهذا ما يحقق العدالة الاجتماعية)، إنما يشكل تحويراً للحقائق على اعتبار أن تلك الزيادة في معظمها تتأتى من موارد النفط وليس بزيادة حقيقية في الموارد الضريبية للقطاعات الإنتاجية.

إن امتصاص صندوق الدين العام المستمر للفوائض الاقتصادية ومن مؤسسات وشركات القطاع العام، وعدم تخصيص اعتمادات كافية لتغطية عجز هذا الصندوق، وكامل خسائر تلك الشركات والمؤسسات، ينعكس سلباً في نهاية المطاف على الفوائض بحد ذاتها، ويقلّل من أهميتها في تمويل الموازنة.

---

[1] د.دليلة ، عارف: القطاع العام في سوريا من الحماية إلى المنافسة، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الثالثة عشرة، ٢٠٠٠.

وإذا أضفنا إليها تقديرات الموازنات التقديرية التي تبنى عليها تقديرات فوائض القطـــاع العـام، هـي تقديرات أولية متفائلة تفشل الشركات في تحقيقها، أدركنا بأن تلك الفوائض ما هي إلا اقتطاعات فعليـة من الأصول الرأسمالية الإنتاجية بالنسبة للصناعات التحويلية على الأقل وعليه يمكن القـول أن الموازنـة العامة للدولة:

١. لم تشهد تطوراً إيجابياً حقيقياً ملحوظاً في الأداء والإنجاز والتنظيم حيث يجب أن يحصل التطور.

٢. تركّز العبء الضريبي على أصحاب الدخول المتوسطة والمتدنية والفعاليات الصغيرة والمتوسـطة، وإعطاء الإعفاءات القانونية والاستثناءات الذاتية لأهم الإيرادات والمطارح الضريبية وهو مـا أفقـد الموازنة العامة مستقبلاً أي إمكانية لتوسيع إيراداتها.

٣. إن عجز الموازنة الأكبر والأخطر الذي ترتّب والذي يزداد بخطوات واسعة ليست فقط في الرصيد الحسابي الرقمي للموازنة، والذي بفضل (المخاتلات الحسابية)، مثل إخراج معظم العجز التمويني من الموازنات وتضخيم بند الإيرادات المختلفة (وهي الاسم الحركي لفروقات الأسـعار الـتي تشـكل بدورها الاسم الحركي (للضرائب غير المباشرة)، والتي ستتضاعف عند إضافة فروقات الأسعار هـذه إليها) إن هذا العجز يكمن في جمع الضرائب المتراكمة عن سنوات سابقة إلى الضرائب المستجدة، مما يظهر ارتفاعاً رقمياً في الضرائب المحصلة يخفي الخسائر الحقيقية الضخمة في القيمة الحقيقية للضرائـب المتراكمة المحصلة، نتيجة التضخم وما يلحقها من (تفسخ طبيعي) أخلاقي ومـادي بفعـل عـامل الزمن[1].

٤. كما انه من الملاحظ أن تقديرات الضرائب والرسوم المباشرة خلال السنوات السـابقة، كـانت تنطلق دائماً من الأرقام المقدرة في السنة التي سبقتها مع إهمال المبالغ المحصلة فعلاً. علماً بأن تأخـير إنجاز الموازنة الذي تعودنا عليه يتيح معرفة الأرقام الفعلية بشكل كامل، ناهيك عـن الأتمتـة الـتي أدخلتها وزارة المالية إلى أعمالها .

٥. وبالعودة إلى نسبة التحصيل الفعلي للضرائب والرسوم المباشرة ومقارنته مع الأرقام المقـدرة في السنوات السابقة يتبين أن نسبة التحصيل الفعلي إلى التقديري كانت خلال السـنوات ١٩٨٧ — ١٩٩٧ مرتفعة جداً وفي كافة السنوات وذلك خلافاً للسنوات ما قبل عام ١٩٨٦ كما يتضح مـن بيانات الجدول التالي[2]:

---

[1] د. دليلة، عارف: عجز الموازنة العامة وسبل معالجته، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الثانية عشر، لم تنشر،١٩٩٩ ،ص ٢٨٤.

[2] د. جليلاتي، محمد: النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الثالثة عشر، ٢٠٠٠ ، ص ١٩.

| السنة | الفعلي/التقديري | السنة | الفعلي/التقديري | السنة | الفعلي /التقديري |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ١٩٨٤ | %٨٠ | ١٩٨٩ | %١٣٢ | ١٩٩٤ | %١٤٣ |
| ١٩٨٥ | %٩٠ | ١٩٩٠ | %١٣٠ | ١٩٩٥ | %١٤١ |
| ١٩٨٦ | %٩٩ | ١٩٩١ | %١٣١ | ١٩٩٦ | %١٢٦ |
| ١٩٨٧ | %١٠٨ | ١٩٩٢ | %١٤٨ | ١٩٩٧ | %١٤٢ |
| ١٩٨٨ | %١١٦ | ١٩٩٣ | %١٦٥ | | |

فهل منهجية إعداد الموازنة تتطلب الحيطة والحذر في تخطيط الضرائب إلى هذا الحدّ؟ وهل هذا الانحراف يعد طبيعياً وإن يكن إيجابياً ؟

ألا يؤدي ذلك إلى تخفيض متعمد في تقديرات الإنفاق التي قد يكون البلد بأمس الحاجة إليها.

وقد يكون الهدف من وراء ذلك هو محاولة ضغط الإنفاق العام أو تخفيض عجز الموازنة لتخفيض معدلات التضخم ولكن هذا غير مبرر اقتصادياً ومالياً.

**في جانب النفقات:** ينقسم الإنفاق في الموازنة إلى إنفاق جار وإنفاق استثماري.

**فالإنفاق الجاري** ينفق وحتى الليرة الأخيرة وبطريقة يشوبها في كثير من الأحيان الهدر وإضاعة الموارد. وهو إنفاق غير إنتاجي لا تبرر في كثير من الأحيان الزيادة في معدلاته على عكس الإنفاق الاستثماري الذي يجب أن تكون له أولوية في الإنفاق، هذا الأخير الذي عانى ما عاناه من تناقض في المشروعات الجديدة وإهمال الاستبدال والتجديد للمشروعات القديمة. علماً بأن الإنفاق الاستثماري كثيراً ما كان يبدأ في مرحلة متأخرة من سنة الموازنة نتيجة التأخير في إعداد الموازنة، مما انعكس سلباً على معايير الإنتاجية والكفاءة والجودة للعديد من شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، تزايد معدلات البطالة نتيجة لتناقص المشروعات الجديدة و انخفاض معدلات الاستثمار في هذا الجانب.

### ٢.١.٢. تصنيف النفقات والإيرادات في الموازنة العامة للدولة في سورية :

**١ـ في جانب الإنفاق:** ينقسم الإنفاق إلى إنفاق جار وإنفاق استثماري.

**أ ـ في اعتمادات الإنفاق الجاري:** تتوزع اعتمادات الإنفاق الجاري على أربع أبواب رئيسية، وتتضمن اعتمادات الرواتب والأجور ومتطلباتها، اعتمادات النفقات الإدارية، اعتمادات النفقات التحويلية، اعتمادات الديون والالتزامات واجبة الأداء. كما توزع تلك الاعتمادات وفق الوظائف الأساسية للدولة

وهي وزارة الدفاع ، قيادة قوى الأمن الداخلي، التعليم العالي والجامعات، التربية والتعليم الابتدائي، الدين العام، الخدمات الصحية والتعليمية، مساهمة الدولة في تثبيت الأسعار، مختلف وزارات الدولة.

ويتضح من تحليل اعتمادات الإنفاق الجاري في مشروعات الدولة بشكل عام تركز الكتل الأساسية لاعتمادات الإنفاق الجاري في اعتمادات وزارة الدفاع ثم التعليم بسائر مراحله ثم الخدمات الصحية.

**ب ــ في اعتمادات المشاريع الاستثمارية:** وتتوزع قطاعياً، وتشتمل على الزراعة والغابات، والصناعة الإستخراجية، الصناعة التحويلية، الكهرباء والغاز الماء، البناء والتشييد، التجارة، النقل والمواصلات، المال والتأمين والعقارات، الخدمات الجمالية والاجتماعية والشخصية، رؤوس الأموال العاملة لجهات القطاع الاقتصادي، اعتمادات غير موزعة.

**٢ــ في جانب الإيرادات:** وتنقسم الإيرادات بدورها إلى إيرادات جارية و إيرادات استثمارية الهدف من هذا التوزيع، وضع كل إيراد في جانب الإنفاق الملائم، فالجاري للجاري ،والاستثماري للاستثماري، كما يمكن تقسيم تلك الإيرادات إلى إيرادات محلية ذاتية وإيرادات خارجية.

**أ ــ وفقاً للتقسيم الأول** : تتناول الإيرادات الجارية:

- الضرائب و الرسوم.
- بدلات الخدمات.
- إيرادات متنوعة.
- إيرادات مختلفة أخرى.

**أما الإيرادات الاستثمارية فتشتمل على:**

- فوائض اقتصادية.
- قروض وتسهيلات ائتمانية.
- فوائض البلديات (تمويلاً ذاتياً).
- إيرادات الفنادق.



**ب ــ وفقاً للتقسيم الثاني:** تتناول الإيرادات المحلية الذاتية، الإيرادات الجارية مضافاً عليها الفوائض و إيرادات الفنادق، أما الإيرادات الخارجية فتتناول القروض والتسهيلات الائتمانية.

### ٢.١.٢ تطور النظام الضريبي السوري:

يعتبر النظام الضريبي أحد أهم مفردات النظام الاقتصادي القائم، ويعكس مدى تطور القطاعات والفروع الاقتصادية. ويعتبر الدخل القومي المصدر الأساسي للضرائب والرسوم التي تقتطعها الدولة بغية تمويل مشاريع الموازنة، حيث يختلف حجم الاقتطاع من دولة لأخرى ومن مرحلة إلى أخرى. فكلما

تطورت الهياكل والتشريعات الاقتصادية والاجتماعية كلما زاد الاعتماد على الضرائب المباشرة كما هو الحال في الدول المتقدمة، أما الدول النامية فإنها تعتمد على الضرائب غير المباشرة نظراً لتخلف هياكل الإنتاج والعلاقات الاجتماعية لديها[1].

تتأثر الضرائب بعلاقات الملكية وأشكال الاستثمار ومستوى تطور القوى المنتجة وبحجم العلاقات الاقتصادية الخارجية لكل دولة. إن الاختيار بين الإيرادات العامة و الاعتماد على نوع أو نوعين من الإيرادات كالضرائب والرسوم مثلاً، تعتبر عملية سياسية واقتصادية معقدة وليست فنية كما يرى البعض، لأنها تتعلق بالسياسة المالية التي يجب أن تتناسب مع الهيكل الاقتصادي القائم.

تعتمد سورية في تمويل الموازنة العامة للدولة على نوعين أساسيين من الإيرادات: الضرائب والرسوم من جهة، والفوائض الاقتصادية من جهة أخرى، حيث تمول الضرائب والرسوم ما قيمته ٥٠% من إجمالي النفقات العامة وتزداد هذه النسبة لتصل إلى ٨٠ ــ ٩٠ % من إجمالي الإنفاق العام في العديد من الدول المتقدمة.

إنّ انخفاض أهمية الضرائب في تمويل الموازنة العامة للدولة، يعود إلى النظام الضريبي القائم الذي يشكل مزيجاً من قوانين ومراسيم تشريعية صدرت في أوقات متباينة يعود بعضها إلى أكثر من خمسين عاماً مضت. لقد أصبح النظام الضريبي القائم متخلفاً إلى درجة أصبح فيها بعيداً كل البعد عن التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي مر بها القطر خلال هذه الفترة ويكتفى في هذا المجال بإلقاء نظرة على قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩، لنجد أنه لم تخلُ مادة واحدة منه من تعديل واحد على الأقل. وعليه فإن التشريع الضريبي في سورية بات يتشكل من مجموعة كبيرة من القوانين والمراسيم والبلاغات والتعليمات، الإحاطة فيها أمر بالغ الصعوبة.

### ٢-٢- بعض مؤشرات الهيكل الضريبي وأبعادها الاقتصادية والاجتماعية في سورية.

إن الهدف من دراسة العلاقة بين الهيكل الاقتصادي والهيكل الضريبي هو تسليط الضوء على الدور الاقتصادي للضرائب، على اعتبار أن دراسة النظام الضريبي لبلد ما يجب أن تتوج بدراسة ارتباطه مع بعض المؤشرات الاقتصادية ذات العلاقة. إلا أن التعاطي مع النظام الضريبي في سورية إنما يتم بشكل منعزل عن التطورات والتحولات الاجتماعية والاقتصادية، الأمر الذي أدى إلى ظهور وتفاقم العديد من المشاكل الاقتصادية في ظل انحسار دور الضريبة كأداة من أدوات السياسة الاقتصادية والمالية.

---

[1] د. كنعان، علي: دور وأهمية الموازنة العامة في تمويل المشاريع الاقتصادية والاجتماعية في سورية، جريدة جامعة دمشق، العدد ٥٢، ١٩٩٨.

### ٢.١.٢. المقدرة التكليفية للدخل القومي (العبء الضريبي):

لابد قبل التعرض إلى دراسة المقدرة التكليفية للدخل القومي في سورية، أو دراسة العبء الضريبي، من ذكر بعض الفروض التي تبنتها العديد من الدراسات التي تمت في هذا المجال وتتناول الجهد الضريبي أو العبء الضريبي في الدول النامية، نذكر منها:

**١ــ يتسم العبء الضريبي في الدول النامية، بالانخفاض،** حيث تشير إحصاءات صندوق النقد الدولي إلى أن مجموع الضرائب المباشرة وغير المباشرة، في بلد متقدم كالسويد والدانمرك تتراوح بين ٢٥ــ ٤٠ % من الناتج المحلي، بينما تتراوح في الدول النامية بين ١٠ ــ ٢٥ %.

**٢ــ ثمة اتفاق عام بين الباحثين على أن الطاقة الضريبية كقاعدة عامة، تعتمد إلى حد كبير على حجم الدخل أو الناتج القومي،** بمعنى أن ثمة ارتباطاً وثيقاً بين حجم هذه الطاقة ومستوى الدخل القومي. وقد لوحظ أنّ عدداً كبيراً من البلاد التي تنخفض فيها نسبة الحصيلة الضريبية إلى الدخل القومي هي من طائفة البلاد التي تتسم بضآلة حجم ومعدل نمو ناتجها القومي، والعكس صحيح.

**٣ ــ بناء على ما سبق، يؤسس بعض خبراء وأساتذة المالية العامة نتيجة معينة، مفادها، أن دالة الضرائب تعتمد إلى حدّ كبير على متوسط دخل الفرد السنوي.** فالبلاد التي يكون فيها متوسط دخل الفرد السنوي مرتفعاً عادة ما تكون فيها نسبة الضرائب إلى الدخل القومي أعلى من تلك البلاد التي يكون فيها متوسط دخل الفرد السنوي منخفضاً. فمن المعلوم أن معظم البلاد النامية يعيش السواد الأعظم من الشعب فيها على حد الكفاف أو في مستويات معيشية منخفضة جداً، ومن ثم فإمكانات الضغط الضريبي على مثل هذه المستويات ضئيلة جداً، كما أن فرض الضرائب المرتفعة في مثل هذه الحالة يصبح مجافياً لمبادئ العدالة والاستقرار الاجتماعي.

كما أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر على المقدرة التكليفية للدخل القومي سواء على مستوى الدولة أو على مستوى الفرد من أهمها ما يلي :

١ ــ **هيكل الدخل القومي حسب القطاعات** (زراعة ــ صناعة ــ بناء ــ تجارة ــ خدمات ــ ....الخ). فالمقدرة التكليفية في حال غلبة قطاع الصناعة، أكبر من المقدرة التكليفية في حال غلبة قطاع الزراعة. كما يتوقف على التوزيع ضمن القطاع الواحد، ففي قطاع الصناعة نجد أن المقدرة التكليفية تختلف فيما إذا كان هيكل المشروعات، فردية جماعية، صغيرة أو كبيرة، شركات أشخاص أو شركات أموال ....

٢ ــ **نمط توزيع الدخل القومي بين الفئات الاجتماعية.** فكلما كان التوزيع أكثر عدالة ازدادت المقدرة التكليفية للدخل القومي.

**ومن خلال دراسة وتحليل العبء الضريبي في سورية نجد:**

**١ــ إن العبء الضريبي في سورية** (جدول رقم (١)) تراوح بين ٤,٤٢ % في عام ١٩٨٨ و١٣,٢٢% في عام ١٩٩٦،حيث ازداد بمعدل ٩% في ظرف عشر سنوات. وبإعادة توزيع الهيكل الضريبي من واقع قطع حسابات الموازنة، وذلك بإضافة كل من فروقات الأسعار وبدلات الخدمات وإيرادات أملاك الدولة واستثماراتها العامة، والتي تعتبر من الضرائب والرسوم، ـــ من واقع بيانات وزارة المالية حول مشاريع القوانين المتضمنة قطع الحسابات المذكورة ـــ تراوح العبء الضريبي بين ٦,٧٢ % في عام ١٩٨٨ و٢٣,٣٦ % في عام ١٩٩٦ مروراً بمعدل مقداره ٢٥% في عام ١٩٩٥ (جدول رقم (٢)).

كما بلغ معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي بين عامي ١٩٩٠- ١٩٩٣، معدلاً مقداره ١٨,٧٥%، بينما انخفض إلى ١١.٦٣% في عام ١٩٩٦، في حين بلغ معدل نمو الإيرادات الضريبية وقبل إضافات فروقات الأسعار وبدلات الخدمات معدلاً مقداره ٤٠,٣ % في عام ١٩٩٣، وانخفض إلى ١٩,٤٧ % في عام ١٩٩٦، كما بلغ معدل نمو الإيرادات الضريبية بعد الإضافات المذكورة في عام ١٩٩٣ معدلاً مقداره ٥١,٢٨ %، ثم انخفض إلى ١٦,٨٣ %، في عام ١٩٩٦ (جدول رقم (٣)).

فبلغت زيادة معدل نمو الإيرادات الضريبية عن معدل نمو الناتج المحلي قبل الإضافة في عام ١٩٩٣ معدلاً مقداره ٢١,٥٨ %، وانخفضت إلى ٧,٨٤ % في عام ١٩٩٦، بينما بلغت هذه الزيادة بعد الإضافة معدلاً مقداره ٣٢,٥٣ % في عام ١٩٩٣ لتنخفض إلى معدل مقداره ٤,٧٥ % في عام ١٩٩٦.

**٢ــ إن هذا العبء على الرغم من ارتفاعه النسبي يعتبر عبئاً ظاهرياً ولا يمثل العبء الضريبي الحقيقي في** سورية، لأنّه لم يترّل من الناتج المحلي حجم القطاعات المهمة المعفاة أصلاً من التكليف الضريبي، كدخل الاستثمارات الزراعية والدخول السياحية وسائر المداخيل العامة الأخرى المعفاة من التكليف بنصوص خاصة، مما يؤدي إلى خروج ما لا يقل عن نسبة تتراوح بين ٤٠ ـــ٥٠ % من الناتج المحلي الإجمالي من دائرة التكليف الضريبي. وإذا ما أخذنا ذلك بعين الاعتبار (جدول رقم (٤))، نجد أن العبء الضريبي في عام ١٩٨٨ قد بلغ معدلاً مقداره ١٣,٤٤ %، وتطور بالزيادة ليصل إلى معدل مقداره ٤٦,٧٢ % في عام ١٩٩٦، أي بزيادة مقدارها ٣٣,٢٨ %.

**ومن خلال تحليل المعطيات السابقة نجد:**

أ ـــ بلغ العبء الضريبي في سورية (العبء الضريبي الظاهري بعد الإضافات من الضرائب والرسوم) معدلاً مقداره ٢٥% من الناتج المحلي الإجمالي. ويعتبر عبئاً ضريبياً مرتفعاً نسبياً إذا ما تمت مقارنته مع

أي بلد نام آخر.

ويعزى التطور وزيادة العبء الضريبي إلى المعدل المذكور، إلى الانفتاح الاقتصادي الذي شهده القطر منذ منتصف الثمانينات والذي أدى بطبيعة الحال إلى زيادة المطارح الضريبية من حيث الكم، تركز الجزء الأكبر منها في فعاليات الاستيراد والتصدير والأنشطة والفعاليات المرافقة والتي استمرت حتى عام ١٩٩٣.علما أن المتحصلات الضريبية لعام ١٩٩٥ (شهد أعلى معدل للعبء الضريبي وفق الجدول رقم (٢) تعود إلى تكاليف أعوام ١٩٩٣ وما قبل.

إن زيادة معدل الاقتطاع الضريبي ونمو الإيرادات الضريبية عن معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي في الفترة الممتدة ما بين عام ١٩٩٠ ـــ ١٩٩٣ يؤكد أن الزيادة المشار إليها هي زيادة تلقائية من حيث الكم هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإن ارتفاع الضغط الضريبي أو العبء الضريبي قد يكون نتيجة لانخفاض معدلات التنمية أو نتيجة لعدم ازديادها بنفس الزيادة (علماً أنه في الحالات الطبيعية يكون الضغط أو العبء الضريبي المرتفع نسبياً لانخفاض معدلات التنمية). وقد ترتب على ارتفاع الضغط الضريبي هروب رؤوس الأموال إلى الخارج، والتردد في اتخاذ قرارات استثمارية جديدة، وتفاقم مشكلة البطالة، وازدياد معدلات التهرب الضريبي، والنتيجة النهائية انخفاض مستويات التنمية، مما انعكس سلبا على أرقام المتحصلات الضريبية فيما بعد.

ب ـــ وعلى سبيل الافتراض وإذا كان معدل نمو الإيرادات الضريبية أكبر من معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي مقبولاً في الفترة الممتدة بين ١٩٩٠ ـــ ١٩٩٣ على اعتبار أنها شهدت توسعاً وتطوراً في الأنشطة والفعاليات الاقتصادية وازدياد معدلات النمو الاقتصادي، فإن هذا الأمر غير مقبول إطلاقاً في الفترة الممتدة ما بين عام ١٩٩٤ وحتى عام ١٩٩٧. فزيادة معدل نمو الإيرادات الضريبية عن معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي وبخاصة سنوات ١٩٩٤ وما بعد لم يكن في مصلحة الاقتصاد القومي حيث ساعد في تعميق ظاهرة الركود الاقتصادي مما انعكس سلباً على الاقتصاد.

جـ ـــ وعند احتساب العبء الضريبي الحقيقي بعد حذف القطاعات المعفاة من الناتج المحلي الإجمالي أصبح العبء الضريبي في عام ١٩٨٨ معدلاً مقداره ١٣,٤٤ %، وبلغ في عام ١٩٩٦ معدلاً مقداره ٤٦,٧٢%،ووصل إلى أعلى مستوياته في عام ١٩٩٥ حيث بلغ معدلاً مقداره ٤٩,٥%. أي أن نصف الناتج المحلي الإجمالي يقتطع كضرائب، ويعتبر من أعلى معدلات العبء الضريبي في العالم، وهي من أخطر الظواهر التي تفسر العديد من المشاكل الاقتصادية التي يعاني منها القطر العربي السوري.

ولعل من أهم أسباب ارتفاع هذا العبء:

**١ً_ ارتفاع معدلات الاقتطاع الضريبي بشكل عام والمعدلات والشرائح الضريبية للضرائب على الدخل** بشكل خاص.

**٢ً_ زيادة معدلات الضرائب غير المباشرة** كنسبة من إجمالي الإيرادات الضريبية وبمعدل كبير وما ينتج عن ذلك من:

**أولاً:** انخفاض متوسط الدخل الفردي السنوي في القطر إلى حدوده الدنيا.

**ثانياً:** تراجع معدلات النمو الاقتصادي على اعتبار أن ارتفاع النصيب النسبي للضرائب غير المباشرة إلى الدخل القومي تتصل اتصالاً وثيقاً بتراجع معدلات النمو الاقتصادي.

**٣ً_ سياسة الإعفاءات الواسعة جداً** والتي فقد معظمها أسبابه الموجبة، وخلق تجنباً ضريبياً أدى إلى حماية أصحاب الثروات الكبيرة من أن تطال ضريبياً.

**٤ً_ كما نستطيع أن نذكر بعض النتائج التي ترتبت على ارتفاع العبء الضريبي منها:**

١_ التهرّب الضريبي الكبير جداً.

٢_ سوء توزيع الدخل القومي وإعادة توزيع الدخل القومي مما أدى إلى انخفاض المقدرة التكليفية للدخل القومي من خلال تركّز العبء على الدخول المتوسطة والمحدودة، وهروب الدخول الكبيرة من الخضوع للضريبة إما من خلال التهرب الضريبي أو من خلال التجنب الضريبي.

٣_ انخفاض معدلات الاستثمار وتعميق ظاهرة الركود الاقتصادي.

٤ _ انحسار الطاقة الضريبية وانكماشها، وإخضاع جزء كبير منها للضرائب. وقد كان من المفترض القيام بدراسات تحليلية وبشكل مستمر لمفهومي الطاقة الضريبية الممكنة والفعلية في القطر العربي السوري وقبل استصدار أي قانون يتعلق بالضرائب. وقد تعذر احتسابها نتيجة لعدم المقدرة على الوصول الى المعطيات والبيانات اللازمة لذلك. ويتجلى انخفاض الطاقة الضريبية في القطر العربي السوري في:

أ. الإعفاءات الضريبية الواسعة جداً والتي تطال من ٤٠-٥٠% من إجمالي الناتج المحلي.

ب. ضعف النظام الضريبي القائم وتخلف أساليب التحقق الجباية من ان تطال جميع المطارح الضريبية.

ت. عدم الاستخدام الأمثل للموارد الضريبية في المجالات الأكثر نفعاً وضرورة للاقتصاد الوطني، سواء في الإنفاق الجاري أو الاستثماري.

ث. هيمنة الضرائب الغير مباشرة وتعاظمها.

ج. التهرب الضريبي الكبير والذي يؤدي إلى ضياع موارد في غاية الأهمية كانت يجب أن تصبّ في عجلة التنمية وليس خارجها.

### ٢.٢.١. التهرب الضريبي:

على الرغم من أنه من الصعوبة بمكان تقدير حجم التهرب الضريبي في بلدٍ ما، فقد تناولت بعض الدراسات في سورية التهرب الضريبي من حيث الأسباب والنتائج وقليل منها ما قدر حجم هذا التهرب الضريبي.

فقد قدر باحث اقتصادي حجم التهرب الضريبي بمائة مليار ليرة سورية وبما يعادل ٢٥% من إجمالي الناتج المحلي، كما قدر باحث اقتصادي آخر هذا الحجم بـ٦٠ مليار ليرة سورية.. وبما يعادل حوالي ١٥%[١] من إجمالي الناتج المحلي، كما جاءت بعض الدراسات لتقدر حجم التهرب الضريبي ـــ منسوباً إلى ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية والبالغة عام ١٩٩٢ بحدود ١٤,٤ مليار ليرة سورية ـــ بواقع ٢٠٠% في عام ١٩٩٣، ليبلغ حجم التهرب الضريبي مبلغاً مقداره ٢٩[٢] مليار ليرة سورية بمعدل مقداره ٦,٣٣% من إجمالي الناتج المحلي.

لكن مهما يكن حجم هذه التقديرات فإنه يبدو كبيراً، وانعكاسه في كل الأحوال على أدائنا الاقتصادي والاجتماعي خطير.

وبافتراض أن التهرب الضريبي من الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية في القطاع العام شبه معدوم، فإن هذا التهرب ينصب وبالكامل على فعاليات القطاع الخاص. مما يؤكد نتيجة مفادها أن التهرب الضريبي هو نتيجة طبيعية لتخلف إجراءات التحقق والجباية، ضعف أنظمة الاستعلام الضريبي المستخدمة في ضبط المطارح الضريبية، تدني كفاءة العاملين في الإدارة الضريبية، انتشار الرشوة والفساد الإداري، بالإضافة إلى تخلف الأنظمة والتشريعات الضريبية عن ركب التطورات الاقتصادية والاجتماعية.

يعتبر التهرب الضريبي من أخطر الأمراض التي تصيب النظام الضريبي والتي تؤدي إلى تخفيض الطاقة الضريبية (حدها وانحسارها) وإضعاف مقدرة الدولة في إعادة توزيع الدخل القومي والمحافظة على الأمن الاجتماعي وتحميل أصحاب الدخل المحدود العبء الضريبي الأكبر لانعدام إمكانية التهرب لديهم[٣].

وتنطلق دراسة التهرب الضريبي من ثلاث محاور أساسية:

ـــ المحور الأول: القوانين والتشريعات الضريبية.

---

[١] الباحث فيصل أحمد ـــ عدم اعتدال العبء الضريبي وغموض الأنظمة والعدالة شبه المفقودة ـــ صحيفة تشرين ـــ العدد ٧٤٩٩، تاريخ ٩٩/٩/٦.

[٢] د . خضور، رسلان: سياسة الإعفاءات الضريبية والجمركية وآثارها الإقتصادية والإجتماعية ـــ النموذج السوري ، بحوث اقتصادية عربية ، العدد الثالث، ١٩٩٦.

[٣] د . خضور، رسلان : البعد الإجتماعي للسياسة الضريبية في سورية، أسبوع العلم الثامن والثلاثين ، جامعة دمشق ، ١٩٩٨.

ـــ المحور الثاني: الإدارة الضريبية أو الجهاز الضريبي.

ـــ المحور الثالث: المكلفون الخاضعون للضريبة.

**ـــ المحور الأول: القوانين والتشريعات الضريبية:**

**أولاً:** قِدم القوانين والتشريعات الضريبية، حيث صدر معظمها في الأربعينات والخمسينات وما زال معمولاً بها حتى الآن رغم أنها لم تعد تتناسب مع الوضع الراهن، كالمرسوم ٨٥ لعام ١٩٤٩م وقانون ضريبة الانتقال على التركات المرسوم ١٠١ لعام ١٩٥٢ وغيرها من القوانين. هذا إضافة إلى عدم الوضوح والتعقيد في العديد من القوانين نتيجة التعديلات المتكررة على نفس القانون. فعلى سبيل المثال وليس الحصر، القانون رقم ٢٢ لعام ١٩٩٣ المتعلق بتحديد بعض الرسوم يعدل مجموعة من المواد في قوانين سابقة، فهو يتضمن تعديلاً لمواد في المرسوم التشريعي رقم ٨٩ لعام ١٩٣٧ وتعديلاته ولمواد في القانون ١٦٥ لعام ١٩٤٥ ولمواد في المرسوم ٢٣٣ لعام ١٩٥٠ وتعديلاته، ولمواد في القانون ٤١ لعام ١٩٧٥ وتعديلاته، ولمواد في القانون رقم ٤٢ لعام ١٩٧٥ وتعديلاته. وهذا النوع من التعديلات المتشابكة يخلق نوعاً من الإرباك للعاملين و المكلفين ويفقد القوانين والتشريعات الضريبية كفاءتها هذا من جهة ، ومن جهة أخرى، الغموض و التناقض والجمود التي تتصف به هذه القوانين وهذه التشريعات وفقدانها الشفافية و المرونة و القدرة على مواكبة المستجدات. كما تتصف تعليمات وزارة المالية ـــ المفسرة لأحكام التشريعات و القوانين أو المشرعة لأحكام وقوانين ـــ بمواصفات التشريعات و القوانين المشار إليها بل وتضيف تناقضاً وغموضاً إليها[1].

**ثانياً:** ارتفاع معدل الاستقطاع الضريبي وبالتالي ارتفاع العبء الضريبي في سورية، حيث بلغ العبء الضريبي الحقيقي في عام ١٩٩٥ ، ٤٩,٥% من إجمالي الناتج المحلي ، ويعتبر من أعلى معدلات الأعباء الضريبية في العالم ويعود بشكل أساسي إلى :

**١ ـــ ارتفاع المعدلات و الشرائح الضريبية لاسيما في مجال التكليف بالضرائب على الدخل حيث تعتبر** بدورها من أعلى المعدلات و الشرائح في العالم .

**٢ ـــ زيادة وطأة الضرائب غير المباشرة وارتفاع نصيبها من اجمالي الحصيلة الضريبية لتصل إلى معدل** مقداره ٧٠ % من إجمالي تلك الحصيلة، مع انخفاض في مستوى الدخول وتراجع معدلات التنمية .

**ثالثاً:** انعدام العدالة الضريبية الأفقية و الرأسية في تشريعنا الضريبي وذلك من خلال :

**١ ـــ ارتفاع المعدلات و الشرائح الضريبية**

---

[1] سيتم التطرق إليها وبشكل مفصل عند بحث الضرائب النوعية على الدخل.

٢ ــ اضطرار المكلفين إلى دفع ضرائب كبيرة ومرهقة في الوقت الذي لا تعترف فيه الدوائر المالية بالربح القليل أو البيع بالخسارة ولجوئها إلى أسلوب التقدير المباشر الجزافي بفرض نسب أرباح إجمالية وصافية جاهزة .

٣ ــ أسلوب التدقيق المبسط أو ما يسمى بخطة الإنجاز المتبعة من قبل الدوائر المالية والتي تفقد (جميع إجراءات تحقق الضريبية بدءاً من تقديم البيان من قبل المكلف ومروراً بالدفاتر و القيود و الوثائق والدفاتر وانتهاءً بطريقة فرض نسب الأرباح الإجمالية و الصافية الجاهزة )) من أية أهمية أو مضمون.

٤ ــ عدم مواكبة الدوائر المالية واللجان الضريبية للأسعار بما يطرأ عليها من انخفاض أو جمود بين حين وآخر نتيجة تغير ظروف السوق.

رابعاً: عدم كفاية العقوبات المتضمنة في أحكام وقوانين ضرائب الدخل لردع التهرب الضريبي والحد منه.

المحور الثاني: الإدارة الضريبية أو الجهاز الضريبي

أولاً: تدني كفاءة العاملين في الحقل الضريبي علمياً وفنياً. مع العلم بأن الدورات وبرامج التأهيل المتبعة حالياً ما هي إلا مجموعة من المحاضرات الأكاديمية التي تبتعد في كثير من الأحيان عن المجال التطبيقي لها، مما يؤكد مرة أخرى ابتعاد التطبيق عن القوانين و التشريعات واعتماده في جزء منه على مجرد تعليمات تعاني ما تعانيه من تناقض وغموض .... الخ.

ثانياً: الرشوة و الفساد الإداري: فالرشوة و الفساد الإداري ما تزال تضر بالنظام الضريبي من عدة نواح :

ــ الناحية الأولى : إفلات الدخول غير العادية التي يحققها الراشي و المرتشي في آن واحد ( المكلف والعامل في الإدارة المالية ) من القبضة الضريبية (مهما نظرنا إليها على أنها دخل غير مشروع ).

الناحية الثانية : امتداد الرشوة إلى جهاز تحصيل وجباية الضرائب مما يؤدي إلى قيام هذا الأخير بتسريب إما كلّ أو جزء من الدخول الخاضعة للضريبة، مما يؤدي بدوره إلى خسارة مزدوجة للخزينة وانعدام العدالة الضريبية الأفقية و الرأسية المشار إليها .

ــ الناحية الثالثة : فقدان الشعور بالهيبة و الاحترام للجهاز الضريبي القائم من قبل المكلفين.

ــ المحور الثالث : المكلفون الخاضعون للضريبية :

أولاً ــ إقناع المكلفون بالضريبة، وبشكل خاص المكلفون الكبار بسداد ما يترتب عليهم من ضرائب. وبأن أحد أهم أسباب الركود الاقتصادي الحالية في سورية هو الفجوة الكبيرة في توزيع

الدخل ( أي الفجوة بين الأغنياء و الفقراء ) . وكلما اتسعت هذه الفجوة كلما تفاقمت الأزمة نتيجة انخفاض الطلب الكلي على السلع و الخدمات .

**ثانياً** ــ إقناع المكلفون بأن الموارد الضريبية التي يقومون بتحمل عبئها ستنصب في إطار إعادة توزيع الدخل القومي من خلال الإنفاق على الدخول الفردية وتحسينها وتحسين مستوى الخدمات الاجتماعية ومشاريع البنية التحتية، أو استخدامها لخلق فرص عمل جديدة من خلال زيادة الإنفاق الاستثماري مما يساهم في رفع الطلب الكلي وتخفيف حدة أزمة الركود وتفاوت الدخول .

وإن هذا لن يتم إلا من خلال الاستخدام الأمثل للموارد بترشيد الإنفاق وتقييم الأداء و محاسبة المقصرين ومعاقبة الفاسدين.

**ثالثاً** ــ انخفاض الوعي الضريبي لدى المكلفين و العائدة بطبيعة الحال إلى الأسباب المذكورة سابقاً.

ــ إن معالجة أسباب التهرب الضريبي هو في الواقع بوضع الحلول و المقترحات الملائمة تشكل مشروعاً للإصلاح الضريبي، الهدف منه زيادة الطاقة الضريبية على المستوى القومي، وحسن استخدام تلك الموارد لترشيد الإنفاق، وتطوير الأنظمة و التشريعات الضريبية بما يخدم التطورات الاقتصادية و الاجتماعية التي يشهدها القطر العربي السوري .

### ٢ ـ ٣ ـ دراسة تحليلية للهيكل الضريبي في إطار الموازنة العامة للدولة في سورية :

### ٢.٣.١. موقع الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة للدولة وحساسيتها بالنسبة للتغير في الإنفاق العام :

#### ٢ ــ ٣ ــ ١ ــ ١ ــ موقع الموارد الضريبية في الموازنة و أهميتها :

تعتبر الإيرادات الضريبية الإيرادات السيادية في الدولة. وهي تختلف بالنسبة إلى الموارد الأخرى التي تصبّ في الموازنة العامة للدولة كونها تعتبر مورداً محلياً ذاتياً. فكلّما ازدادت هذه الموارد كلما كان اعتماد البلد على مقدرته الذاتية وقلّ اعتماده على الخارج، ومن هنا كانت تسمية الموارد الضريبية بالإيرادات السيادية، على أن يكون ذلك في حدود الطاقة الضريبية ومنعكساً إيجابياً عن تطور إجمالي الناتج المحلي. بلغت الإيرادات الضريبية في سورية معدلاً مقداره ٣٧,٧٧ % في عام ١٩٨٨، ثم ازداد هذا المعدل ليبلغ أعلى مستوياته في عام ١٩٩٠ فبلغ ٤٤,٧٦% من إجمالي الموارد العامة، كما بلغ في عام ١٩٩٦ معدلاً مقداره ٣٧,٤ % (جدول رقم ٥ )، كما بلغت معدلاً مقداره ٤٠,١٧ % من إجمالي الإيرادات المحلية الذاتية وذلك عام ١٩٨٨ ، ثم ازدادت لتصل إلى أعلى مستوياتها في علم ١٩٩٣ حيث بلغت ٤٦,٨٥%، ثم تناقصت لتصبح ٤١,٤% في عام ١٩٩٦ ( جدول رقم ٦) وذلك وفق ما هو وارد في قطع حسابات الموازنات الرسمية. وعند تعديل الموارد الضريبية بإضافة فروقات الأسعار

وبدلات الخدمات، شكّلت الإيرادات الضريبية من إجمالي الموارد العامة معدلاً مقــــداره ٥٧,٤٣ % في عام ١٩٨٨، لتصل إلى أعلى مستوياتها في عام ١٩٩٢ حيث بلغت معدلاً مقداره ٧٨%، ثم تنـــاقصت لتصبح معدلاً مقداره ٦٦ % في عام ١٩٩٦ . كما بلغت بالنسبة إلى الإيرادات المحلية الذاتيـــة معـــدلاً مقداره ٦١ % في عام ١٩٨٨، لتصل إلى أعلى مستوياتها في علم ١٩٩٢ حيث بلغـــت ٧٩,٦١ %،ثم تناقصت لتصبح ٧٣,١٧% في علم ١٩٩٦ (جدول رقم ٧ ) .

**٢ ــ ٣ ــ ١ ــ ٢ ــ دور الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق :**

يمكن الاستدلال على مدى التفاوت الحاصل بين نمو النفقات العامة و الإيرادات العامة مـــن خـــلال حساب العلاقة القائمة بين التغير النسبي في الإيرادات العامة و التغير النسبي في النفقات العامة للدولة عـــبر سلسلة زمنية تمتد بين عامي ١٩٨٨ ــ ١٩٩٦ . تقيس مدى حساسية المـــوارد الضريبيـــة للتغـــير في النفقات العامة وتحتسب بالقانون[١] :

$$Q_e = \frac{\Delta T}{T} / \frac{\Delta E}{E}$$

$Q_e$ = معامل حساسية الموارد للتغير مع النفقات العامة.

$\Delta T$ = التغير في موارد الدولة الضريبية.

$T$ = الموارد الضريبية للدولة.

$\Delta E$ = التغير في النفقات العامة.

$E$ = النفقات العامة.

من خلال إسقاط هذه العلاقة على أرقام قطع حسابات الموازنة للمدة الزمنية المشار إليها يتبين عـــدم وجود استقرار في قيمة هذا المعامل، فبينما كان أكبر من الواحد الصحيـــح في الأعـــوام ٨٩ ــ ٩٠، انخفض وبشكل كبير إلى أقل من الواحد الصحيح ليبلغ ٠,٨٧، ثم ارتفع ارتفاعا كبيرا في عـــام ١٩٩٢ ليبلغ ٢,٦٩،ثم عاد إلى الانخفاض في عام ١٩٩٤فالارتفاع في عام ١٩٩٥ ، ثم انخفاضا مفاجئا وكبيرا في عام ١٩٩٦ حيث بلغ ٠,١ (جدول رقم ٨ ).

وبتطبيق معامل مرونة الحصيلة الضريبية تجاه التغير في الناتج المحلي الإجمالي سنحصل على نتائج مماثلة. وهذا يؤكد الوظيفة الجبائية البحتة التي اتسمت بها الموازنات العامة، والتي بدورها حدت من معدلات

---

[١] د. زكي، رمزي: الصراع الفكري، مرجع سابق، ص ٦٩.

التحصيل فيما بعد لاسيما في السنوات ٩٨ ــ ٩٩ ــ ..... مهمّشةً بذلك دور الضريبة كـأداة مـن أدوات التأثير في الاقتصاد الوطني.

وإذا كان التغير في الموارد الضريبية أكبر من التغير في النفقات العامة مقبـولاً في سـنوات الـرواج الاقتصادي مصحوباً بارتفاع معدلات النمو، فإن ذلك غير مقبول على الإطلاق في فـترات الركـود الاقتصادي والتي بدأت ملامحها بالظهور منذ عام ١٩٩٤ ــ ١٩٩٥ وما تزال مستمرة حتى الآن .

### ٢.٣.٢.بنية الموارد الضريبية

يتشكل الهيكل الضريبي في سورية من مجموعة من الضرائب النوعية التي صدرت بموجـب مراسـيم وصكوك قديمة تعود إلى الثلاثينات من هذا القرن. تتألف مفردات هذا الهيكل من ضرائـب مباشـرة وضرائب غير مباشرة تتوزع مفرداتها ضمن الباب السادس من الموازنة العامة للدولة وقطع الحسـابات ، كما تتوزع على الأبواب ٦ ــ ٧ ــ ٨ ــ بعد التعديل المناسب .

٢ ــ ٣ ــ ٢ ــ ١ ــ الضرائب المباشرة : وتضم مجموعة الضرائب و الرسوم المباشرة ضريبة الدخـل على الأرباح الصادرة بموجب المرسوم رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته ، و التي كان آخرها القانون رقم ٢٠ لعام ١٩٩١ وضريبة ريع العقارات ورسم العرصات الصادرة بموجب القانون ١٧٨ لعـام ١٩٤٥ والقانون رقم ١٤ لعام ١٩٧٤ ورسم الانتقال على التركات و الهبات و الوصايا الصـادرة بموجـب المرسوم ١٠١ لعام ١٩٥٢ و المعدلة بموجب المرسوم ٤ لعام ١٩٩٨. بالإضافة إلى الضرائب و الرسـوم التالية وذلك وفقاً لتبويب بنود الموازنة العامة للدولة:

ضريبة المواشي ــ رسوم رخص حيازة الأسلحة ــ رسم الخروج ــ رسـم الفـراغ و الانتقـال والتسجيل العقاري ــ رسوم سيارات ــ رسم الري ــ رسوم الأمن العام ــ رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي ــ رسم المغتربين وكلها تندرج تحت رقم ٦ الضرائب و الرسوم المباشرة. علماً بأن منها ما هـو غير مباشر بطبيعته كرسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي الذي صنف ضمن الضرائب و الرسوم المباشـرة دون أي مبرّر علمي. ومن خلال تحليل تطور موارد الموازنة الضريبية من حصيلة الضرائـب والرسـوم المباشرة نجد أنها بلغت معدلاً مقداره ٨٠,٤٣ % في عام ١٩٨٨ وذلك من إجمالي الموارد الضريبيـة، و ٣٠, ٣٨ % من إجمالي الموارد العامة في ذات العام،ثم أخذت بالتناقص تدريجياً وبفرو قـات طفيفـة لتصل إلى معدل مقداره ٦٤,٨٧ % من إجمالي الموارد الضريبية في عـام ١٩٩٦، و٢٤,٢٦ % مـن إجمالي الموارد العامة في ذات العام ( جدول رقم ٩ ).

وفقاً للتبويب المستخدم في توزيع الهيكل الضريبي من خلال واقع قطع الحسابات للسنوات المذكـورة، يتبين أن الحصيلة الضريبية من الضرائب و الرسوم المباشرة هي في حدود المعدلات الموجودة في العديـد

من الدول المتقدمة وتظهر واقعاً متميزاً لتوزع الهيكل الضريبي ويعكس مجموعة من الإيجابيات هي إيجابيات زيادة معدلات الضرائب و الرسوم المباشرة من إجمالي الحصيلة الضريبية نذكر منها العدالة الضريبية ، التوزيع الحسن للدخل القومي وإعادة توزيع الدخل القومي ، وانخفاض معدلات التهرب الضريبي ... الخ

ومع تعديل إجمالي الموارد الضريبية بإضافة فر وقات الأسعار وبدلات الخدمات إلى إجمالي الحصيلة الضريبية (( ضرائب غير مباشرة )) يكون معدل الضرائب والرسوم المباشرة من إجمالي الحصيلة الضريبية في عام ١٩٨٨ ٥٢,٩١% ،ثم أخذ هذا المعدل بالانخفاض حتى وصل إلى ٣٦,٧%من إجمالي الحصيلة الضريبية في عام ١٩٩٦، كما كانت نسبة الضرائب والرسوم المباشرة من إجمالي الموارد العامة في عام ١٩٨٨ ٣٣,٥٦% ، ثم تناقصت حتى بلغت ٢٦,٦ % من إجمالي تلك الموارد في عام ١٩٩٦ جدول رقم (١٠).

كما أن الضرائب و الرسوم المباشرة تتضمن الضريبة المترتبة على أرباح الشركة السورية للنفط، وفي غياب أي معطيات يمكن أن تبين قيمة هذه الضريبة بشكل منفرد تمّ تقديرها ما بين ( ٤٠ % — ٦٠%) وفقاً لتغير أسعار النفط في الأسواق العالمية .إن إيرادات النفط هي عبارة عن ثروة باطنية يتم بيعها وليس ربحاً ناتجاً عن نشاط ذات طبيعة إنتاجية، لذلك فإن دمج الضريبية المترتبة على إيرادات النفط مع أجمالي الحصيلة المتأتية من المهن والحرف الصناعية و التجارية وغير التجارية يعتبر خطأً علمياً لذلك تم تنزيل هذه الضريبية من إجمالي الضرائب و الرسوم المباشرة، و بإضافة العديد من بنود الموازنة والتي هي عبارة عن الضرائب و الرسوم غير المباشرة مخفاة تحت أسماء أخرى،تم تعديل الموارد الضريبية فأصبح معدل الضرائب و الرسوم المباشرة من إجمالي الحصيلة الضريبية في عام ١٩٨٨ معدلاً مقداره ٢٤,٨٨ %، حيث تناقص بشكل عام بين سنوات ١٩٩١ حتى ١٩٩٦ ليصبح ٢٠,٣٥ % في عام ١٩٩٦. كما أصبحت نسبة الضرائب و الرسوم المباشرة إلى إجمالي الموارد العامة معدلاً مقداره ١٨,٦٢ % وفي عام ١٩٩٦ معدلاً مقداره ١٤,٧٥% (جدول رقم ١١).

ـــ وبتلك المعدلات فقد انخفضت نسبة الضرائب والرسوم المباشرة إلى إجمالي الموارد الضريبية في عام ١٩٩٦ بواقع ٤٠ % من إجمالي تلك الحصيلة.

تعتبر المعدلات المشار إليها من المعدلات المنخفضة جداً لدرجة أنها تدخل القطر العربي السوري في عداد الدول الأقل نمواً في العالم من حيث سلّم توزيع الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة من جهة، ومن جهة اخرى، نسبة الضرائب والرسوم المباشرة إلى أجمالي الموارد الضريبية والعامة، وهذا يؤكد الحقائق التالية:

١ ـــ لم يرق التشريع الضريبي في حالة من الأحوال إلى مستوى التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي يشهدها القطر، فأمسى من التخلف بمكان بحيث يجعل من ضرورة الإسراع في عملية الإصلاح الضريبي أمراً محتوماً.

٢ ـــ سوء توزيع الدخل وإعادة توزيع الدخل والذي انعكس في تركز الثروات في أيد قليلة لا تطالها الضريبة وتحمل أصحاب الدخل المحدود للعبء الضريبي المشار إليه.

٣ ـــ انعدام العدالة الضريبية الأفقية والرأسية

٤ ـــ ارتفاع معدلات التهرب الضريبي بشكل كبير جداً إلى درجة أصبح معها قانوناً بحد ذاته وسمة من سمات النظام الضريبي القائم (سمة هيكلية).

**٢ ـــ ٣ ـــ ٢ ـــ ٢ ـــ الضرائب والرسوم غير المباشرة:** وتضم عدداً كبيراً من الضرائب والرسوم يبلغ عددها ٢٢ ضريبة أو رسم يأتي في مقدمتها الرسوم الجمركية وتوابعها. إن الضرائب والرسوم غير المباشرة كما تظهر من واقع الموازنات العامة وقطع حساباتها للفترة الزمنية موضوع الدراسة تجاوزت المعدلات العالمية المثالية، حيث بلغت نسبة الضرائب والرسوم غير المباشرة إلى إجمالي الحصيلة الضريبية معدلا مقداره ١٩,٥٧ % ،ثم تزايدت هذه النسبة إلى أن وصلت إلى ٣٥,١٣ % في عام ١٩٩٦. كما بلغت نسبة الضرائب والرسوم غير المباشرة من إجمالي الموارد العامة معدلاً مقداره ٧,٣٩ % في عام ١٩٨٨،ثم ازداد هذا المعدل حتى بلغ ١٣,١٤ % في عام ١٩٩٦ (جدول رقم ١٢)، لتبقى ضمن المعدلات الموجودة في العديد من دول العالم المتقدم وتمثل صورة حسنة لتوزيع الهيكل الضريبي في سورية.

إلا أنّ الواقع بخلاف ذلك تماماً، فالعديد من إيرادات الموازنة ما هي إلا ضرائب ورسوم غير مباشرة أتت بأسماء مختلفة ومغايرة لطبيعة هذا النوع من الإيراد نذكر منها تحديداً:

١ ـــ <u>فروقات الأسعار:</u> تشمل الإيرادات المحلية فروقات الأسعار، وهي تمثل فروقات أسعار بعض السلع التي تم رفع أسعارها بقرارات من الجهات المعنية لدعم الموارد المحلية للموازنة العامة للدولة وتورد شهرياً إلى الخزينة المركزية وتدرج حالياً في الباب الثامن (إيرادات متنوعة ـــ ضمن بند إيرادات مختلفة).

لقد نقلت تجربة فروقات الأسعار عن مصر التي طبقتها منذ عام ١٩٦٥، حيث سمح للحكومة بإمكانية استخدام هذه الطريقة من أجل زيادة مواردها دون اللجوء إلى السلطة التشريعية. ويعاب على فروقات الأسعار عدم شرعيتها نظراً لكونها تصدر بمقتضى قرارات وزارية وليس بموجب قانون و بالتالي لا ترقى إلى مرتبة الضرائب وذلك على الرغم من كونها أداة سهلة تساعد الحكومة على مواجهة أي عجز مالي تعاني منه. وقد ألغيت فروق الأسعار

في مصر في عـــام ١٩٨١[١].

٢ ـــ بدلات الخدمات وإيرادات أملاك الدولة واستثماراتها العامة وتضاف إلى إجمالي الضرائب والرســوم باعتراف البيانات المقدمة من قبل وزارة المالية عند تقديم مشروعات الموازنة العامة للدولـــة، إلا أنهـــا لم تدرج سواء في بند الضرائب والرسوم المباشرة أو في بند الضرائب والرسوم غير المباشرة علمــــاً بأنهـــا ضرائب ورسوم غير مباشرة نظراً لطبيعتها.

وبتعديل الضرائب والرسوم غير المباشرة بإضافة كل من فروقات الأسعار وبدلات الخدمات وإيرادات أملاك الدولة واستثماراتها العامة منسوبة إلى إجمالي الموارد الضريبة بعد التعديل وإجمالي المـــوارد العامـــة ومن واقع قطع حسابات الموازنات للفترة الزمنية موضوع الدراسة نجد:

ـــ بلغت نسبة الضرائب والرسوم غير المباشرة بعد التعديل إلى إجمالي الموارد الضريبية معدلاً مقـــداره ٤٧,٠٩ % في عام ١٩٨٨، ثم تزايد هذا المعدل خلال الأعوام التالية حتى بلغ ٦٣,٣% مـــن إجمـــالي الموارد الضريبية في عام ١٩٩٦، كما بلغت منسوبة إلى إجمالي الموارد العامة معدلاً مقداره ٢٩,٨٧% في عام ١٩٨٨ ليبلغ معدلاً مقداره ٤٥,٨٩٠% في عام ١٩٩٦،أي حوالي نصف موارد الموازنـــة تقريبـــاً (جدول رقم ١٣).

**وإن صحة هذه المعدلات تثبتها الحقائق التالية:**

١ ـــ تبين من خلال بعض الدراسات أن هناك علاقة تربط بين حجم النصيب النسبي للضرائب غـــير المباشرة من جملة الموارد الضريبية وبين متوسط دخل الفرد السنوي وتبين أنه في الدول التي يقل فيـــها متوسط دخل الفرد السنوي عن ١٠٠٠ دولار سنوي فإن النصيب النسبي للضرائب غير المباشرة هو في حدود ثلثي الإيرادات الحكومية الضريبية[٢].

٢ ـــ كلما ازداد النصيب النسبي للضرائب غير المباشرة من إجمالي الناتج المحلي الإجمالي كلما أدى إلى تراجع معدلات النمو الاقتصادي.وهذا يتضح من تراجع معدلات النمو الاقتصادي التي شهدها القطـــر خلال السنوات السابقة.

٣ ـــ إن زيادة النصيب النسبي للضرائب غير المباشرة يؤدي إلى تخفيض الدخـــل الحقيقـــي المتـــاح للمستهلكين من خلال زيادة أسعار المنتجات التي فرضت عليها هذه الضرائب مما يقلل من حجم الدخل المتاح للإنفاق.وهذا يتضح جلياً من خلال أزمة الركود الاقتصادي والتي يعتبر فيها هـــذا الأمـــر مـــن الأسباب الرئيسية لاستمرارها.

---

[١] د. حليلاتي، محمد: النظام الضريبي السوري، مرجع سابق، ص ١٥.

[٢] زكي، رمزي: الصراع الفكري، مرجع سابق، ص ٨٢ .

٤ ــ انعدام العدالة الضريبية كونها تصيب الأفراد جميعاً دون تمييز بين مستويات دخولهم أو ثرواتهم.

**٢ ـ ٤ ـ الضرائب على الدخل في سورية ودورها في تمويل الموازنة العامة:**

تتزايد أهمية اعتماد الدولة على الضرائب على الدخل كمورد من موارد الموازنة العامة للدولة كلما ازداد مستوى التطور الاقتصادي والاجتماعي والثقافي في تلك الدولة،حيث تبلغ وفق إحصائيات صندوق النقد الدولي معدلاً يتراوح بين ٥٠ ــ ٦٠ % من إجمالي الحصيلة الضريبية.ووفق( الجدول رقم ١٤) يتبين أن نسبة الضرائب على الدخل قد بلغت في عام ١٩٨٨ معدلاً مقداره ٧١,٤٠ % من إجمالي الحصيلة الضريبية ومعدلاً مقداره ٢٦,٩٧ % من إجمالي الموارد العامة،ثم تناقص هذا المعدل ليصبح ٥٦,٦٥ % من إجمالي الحصيلة الضريبية في عام ١٩٩٦ و ٢١.١٩ % من إجمالي الموارد العامة في ذلك العام.

وتعتبر هذه المعدلات ووفقاً لإحصائية صندوق النقد الدولي في حدود المعدلات الموجودة في الدول المتقدمة،أي بمعنى أخر ــ ووفقاً لتوزيع الهيكل الضريبي والأرقام التي تظهر من واقع الموازنات وقطع حسابات الموازنات المقررة موضوع الدراسة ــ أن الضرائب على الدخل في سورية تعتبر في أحسن أحوالها بل وترتقي إلى مصاف الدول المتقدمة في هذا المضمار. إلا أنه وباستبعاد الضريبة على أرباح الشركات السورية للنفط من إجمالي الضرائب على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية وبتعديل إجمالي الحصيلة الضريبية بإضافة فروقات الأسعار وبدلات خدمات الدولة واستثماراتها وإيراداتها العامة،يصبح معدل الضريبة على الدخل منسوبة إلى إجمالي الحصيلة الضريبية معدلاً مقداره ٢٠,٧٦ % في عام ١٩٩١، علماً بأنها كانت قبل التعديل ٧٠,٣٨ % أي انخفضت بمعدل ٧١ %. كما انخفضت لتصبح معدلاً مقداره ١٥,٧٠ % من إجمالي الحصيلة الضريبية في عام ١٩٩٦، علماً بأنها كانت قبل التعديل ٥٦,٦٥% لتنخفض بمعدل ٤٠% .كما تصبح نسبة الضرائب على الدخل إلى إجمالي الموارد العامة بعد التعديل معدلاً مقداره ١٤,٢٢ % في عام ١٩٩١وتنخفض لتصبح ١٠,٣٧ % في عام ١٩٩٦ (جدول رقم ١٥). وتعتبر هذه المعدلات من المعدلات المنخفضة جداً قلما نشاهدها في العديد من الدول الأقلّ نمواً بكثير.

**٢.٤.١. الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية:**

تعتبر هذه الضريبة ضريبة القانون العام في سورية،وهي من المصادر التمويلية الهامة في الموازنة العامة للدولة.تطورت إيرادات هذه الضريبة خلال السنوات ١٩٨٨ ــ ١٩٩٦، فكانت نسبة الحصيلة من هذه الضريبة إلى إجمالي الضرائب على الدخل في عام ١٩٨٨ معدلاً مقداره ٨٣,٤٨% و ٧٤,١% من إجمالي الضرائب والرسوم المباشرة،وحوالي ٦٠% من إجمالي الحصيلة الضريبية،ثم ازدادت هذه الضريبة

لتصل إلى أعلى معدّل لها في عام ١٩٩١. ويعزى سبب هذا الارتفاع إلى ارتفاع أسعار النفط بشكل كبير جداً إبّان حرب الخليج الثانية،حيث بلغت معدلاً مقداره ٩٠ % تقريباً من إجمالي الضرائب على الدخل و ٨٢,٥ % من إجمالي الضرائب والرسوم وحوالي ٦٣% من إجمالي الحصيلة الضريبية. كما بلغت في عام ١٩٩٦ معدلا مقداره ٨٥% من إجمالي الضرائب على الدخل و ٧٤% من إجمالي الضرائب والرسوم المباشرة وحوالي ٤٨% من إجمالي الحصيلة الضريبية(جدول رقم ١٦).

إلا أن هذه الأرقام والمؤشرات المستخلصة من بيانات قطع حسابات الموازنات في الفترة الزمنية موضوع الدراسة، هي أرقام ومؤشرات ظاهرية وغير حقيقية، فإذا ما استبعدنا الضريبة المترتبة على أرباح الشركة السورية للنفط وأضفنا إلى إجمالي الحصيلة الضريبية فروقات الأسعار وبدلات خدمات الدولة لانخفضت المعدلات السابقة، ولتصبح حصيلة هذه الضريبة في عام ١٩٩١ منسوبة إلى إجمالي الضرائب على الدخل حوالي ٧٨% ومن إجمالي الضرائب والرسوم المباشرة حوالي ٦٢% ومن إجمالي الحصيلة الضريبية لم تتجاوز ١٦,٢٤% . ثم بدأت هذه النسب بالانخفاض لتصل حصيلة هذه الضريبة إلى حوالي ٧٠% من إجمالي الضرائب على الدخل و ٥٣,٦٢ % من إجمالي الضرائب والرسوم المباشرة وحوالي ١١ % من إجمالي الحصيلة الضريبية (جدول رقم ١٧).

وإذا علمنا أن هذه الضريبة تضم ضرائب الدخل على الأرباح المحققة في كل من القطاع العام والقطاع الخاص، وبالفصل بين إيرادات هذه الضريبة من القطاع العام وإيراداها من القطاع الخاص يمكن أن نتتبع في هذه الحالة التطور في إيرادات هذه الضريبة من القطاع الخاص للوقوف على مدى تطور التشريع الضريبي قانوناً أو تطبيقاً خلال الفترة الزمنية موضوع الدراسة علماً بأنه لم يصار إلى عملية الفصل هذه حتى عام ١٩٩٢، وهذا الفصل إنما يتم في بيان وزارة المالية المقدم عند مناقشة الحسابات الختامية أو قطع حسابات الموازنات وليس من خلال التبويب الهيكلي سواء في الموازنات أو في قطع حساباها.

حيث بلغت حصيلة هذه الضريبة في عام ١٩٩٢ / ٩٤٧٢ / مليون ليرة سورية، وفي عام ١٩٩٣ /٩١١٦/ مليون ليرة سورية، وفي عام ١٩٩٤ / ١٠٢٤٠ / مليون ليرة سورية، وفي عام ١٩٩٥ / ١٠٩٥٦ / مليون ليرة سورية، وفي عام ١٩٩٦ / ١٠٦١٣ / مليون ليرة سورية تقريباً، حيث زادت هذه الضريبة في عام ١٩٩٦ عما كانت عليه في عام ١٩٩٢ بمعدل قدره ١٠,٧٤ %.

كما بلغت نسبة حصيلة هذه الضريبة منسوبة إلى مساهمة القطاع الخاص في الناتج الإجمالي في عام ١٩٩٢ معدلاً مقداره ٧,٢١%،ثم تناقصت لتصبح في عام ١٩٩٦ معدلاً مقداره ٦,٤٧ % (جدول رقم ١٨).

ومن هنا نستطيع أن نفسر ونؤكد الكثير من الحقائق التي وردت سابقاً نذكر منها:

**١ ـ إن الانخفاض الشديد في العبء الضريبي** المترتب على فعاليات ومنشآت القطاع الخاص يؤكد انتشار رقعة التهرب الضريبي لتصل إلى أعلى المستويات.

**٢ ـ إن ارتفاع العبء الضريبي العام** كما مرّ معنا سابقاً، إنما يعود إلى الارتفاع الشديد في الحصيلة الضريبية للضرائب غير المباشرة الذي فسر ازدياد العبء الضريبي على أصحاب الدخول المتوسطة والمحدودة لتعويض الخسائر المستمرة التي تتكبدها الخزينة العامة من تهرب أصحاب الثروات الكبيرة من سداد ما يترتب عليها من ضرائب. وهذا بدوره يفسر سوء توزع الدخل القومي وانخفاض المقدرة الشرائية أو الدخل الاستهلاكي المتاح لأصحاب الدخول المحدودة، مما يفسر مرة أخرى ظاهرة الركود الاقتصادي.

**٣ ـ إن الفترة الممتدة بين عامي ١٩٩٢ ـ ١٩٩٦ تعتبر فترة رواج وازدهار اقتصادي** شهدت معدلات نمو متزايدة قلما وجدناها في تاريخ التنمية الاقتصادية في القطر العربي السوري، حيث نشطت الفعاليات الاقتصادية والتجارية وازدادت معدلات الاستثمار للقطاع الخاص، ومع ذلك فقد تطورت الحصيلة الضريبية من هذا القطاع بشكل خجول جداً يكاد لا يذكر بل ويعتبر سلبياً في فقهيات وأدبيات المالية العامة. مما يؤكد تخلف التشريع الضريبي القائم وتقاعس الإدارة الضريبية عن أداء مهامها وضعف إجراءات التحقق والجباية وتدني كفاءة التحصيل وتخلف أجهزة الاستعلام الضريبية، على اعتبار أن هذه الزيادة في الحصيلة الضريبية إنما تعزى إلى التوسع والرواج الاقتصادي المشار إليه وليس إلى اكتشاف مطارح ضريبية جديدة من حيث الكم أو من حيث النوع، بل وإن جزءاً كبيراً من الموارد التي كانت يجب أن تحصل في تلك الفترة لم تجد طريقها إلى الخزانة العامة من جراء التهرب الضريبي المذكور.

ـ إن احتساب حجم التهرب الضريبي في مجال التكليف بضريبة دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية بالنسبة إلى القطاع العام والقطاع الخاص إنما يعتبر من المهام الصعبة للغاية لعدم توفر البيانات والمعطيات والمؤشرات الملائمة.

ولا بد من الإشارة إلى أن التهرب الضريبي أمر قائم سواء في القطاع العام أو في القطاع الخاص. ففي القطاع العام وعلى الرغم من مصادقة ميزانيته الختامية من الجهاز المركزي للرقابة المالية الذي يرعى هذا الأخير حسن سير العمليات والأنشطة الإنتاجية والخدمية ومراقبتها وتدقيقها، إلا أنه لا يستطيع أن يحصر كلياً الدخول غير النظامية التي تتأتى من طرق غير مشروعة والتي تؤدي إلى ضعف الطاقة الضريبية، وهروب تلك الدخول مهما كانت غير مشروعة من القبضة الضريبية، ويمكن أن نسمي هذه العملية (بالتهرب الضريبي غيرالمباشر).

أما بالنسبة للقطاع الخاص فإن ضعف النظام الضريبي كتشريع وكإدارة ضريبية إنما ينعكس بشكل مباشر على زيادة التهرب الضريبي، وإذا صح التقدير التالي وهو احتساب حجم التهرب الضريبي بواقع ٢٠٠%[1] من الحصيلة الضريبية المتأتية من الفعاليات والأنشطة التجارية والصناعية وغير التجارية للقطاع الخاص يمكن بذلك احتساب حجم التهرب الضريبي وإضافته إلى إجمالي الضريبة المتحققة فعلاً (جدول رقم ١٩). ولدى القيام بالعمليات الحسابية السابقة وجدنا أن نسبة الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية إلى إجمالي الضرائب على الدخل بلغت معدلاً مقداره ٩١,٥٢% في عام ١٩٩١، كما بلغت معدلاً مقداره ٤٨,٧٣% من إجمالي الحصيلة الضريبية كما بلغت في عام ١٩٩٦ معدلاً مقداره ٨٧,٢٤% من إجمالي الضرائب على الدخل ومعدلاً مقداره ٣٢,٧٣% من إجمالي الحصيلة الضريبية. وبناءً على ذلك نجد أن حجم التهرب الضريبي المحتسب بناءً على المعدل المذكور (٢٠٠ %) قريب من الصحة أكثر من غيره من المؤشرات والمعدلات والنسب التي تمّ احتسابها من قبل عدة باحثين في هذا المجال، حيث بلغ متوسط معدل الحصيلة من الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية إلى إجمالي الحصيلة الضريبية معدلاً مقداره ٤٠% ويعتبر معدلاً مقبولاً إذا ما أخذنا بعين الاعتبار أن معدل إجمالي الضرائب على الدخل منسوباً إلى الحصيلة الضريبية يبلغ في الدول المتقدمة من ٥٠ ــ ٦٠ %.

### ٢.٤.٢ الضريبة على دخل الرواتب والأجور:

تطورت حصيلة هذه الضريبة من / ١٥٢٤,٦٤ / مليون ليرة سورية في عام ١٩٨٨ إلى / ٤٩٠٠,٤٦ / مليون ليرة سورية في عام ١٩٩٦ وهي ضريبة غير قابلة للتهرب وسهلة التحصيل ولها تأثير سلبي على ذوي الدخل المحدود وبخاصة العاملين في الدولة (جدول رقم٢٠). تحتل هذه الضريبة الأهمية الثانية كمصدر من مصادر التمويل بعد الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية وإذا كان التهرب منها محدوداً أو معدوماً في القطاع العام، إلا أنها تعاني ما تعانيه بالنسبة للقطاع الخاص، وأكثر ما يتجلى ذلك في اتساع رقعة التهرب الضريبي بالنسبة إلى الضريبة المترتبة على العاملين في هذا القطاع، يعود السبب الرئيسي في ذلك إلى ضعف إجراءات التحقق والجباية.

### ٣.٤.٢. الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة:

وتعتبر من أقل الضرائب أهمية بالنسبة إلى الضرائب على الدخل من حيث مقدار التمويل في الموازنة العامة. ويعود سبب تدني حصيلة هذه الضريبة (جدول رقم (٢١) إلى مجموعة من الأسباب نذكر منها على سبيل المثال: تخلف الأنظمة

---

[1] د. خضور، رسلان: سياسة الإعفاءات الضريبية، مرجع سابق، ص ١٠٣.

المصرفية، عدم انتشار الشـــركات المســاهمة ، عــدم وجــود ســوق لــلأوراق الماليــة، ضعــف إجراءات التحقـــق والجبايـــة.

## ٢.٤.٤. الضريبة على ريع العقارات:

وتأتي في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية بالنسبة للضرائب على الدخل، حيث بلغت في عــام ١٩٨٨ / ٥٨٠,٨٤ / مليون ليرة سورية لتصل إلى / ٩٧٨,٦٤ / مليون ليرة سورية في عام ١٩٩٦ جدول (رقــم ٢٢).

# الفصل الثالث

## ٣ . الضرائب على الدخل، دراسة ميدانية وتحليلية من واقع عمل الدوائر المالية في القطر العربي السوري.

٣ ــ ١ ــ الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية.

٣ ــ ٢ ــ الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية.

٣ ــ ٣ ــ الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية ( تجارة عقارات ).

٣ ــ ٤ ــ الضريبة على الدخل المقطوع.

٣ ــ ٥ ــ الضريبة على دخل الرواتب والأجور.

٣ ــ ٦ ــ الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة.

٣ ــ ٧ ــ الضريبة على ريع العقارات.

# الفصل الثالث

## الضرائب على الدخل، دراسة ميدانية من واقع عمل الدوائر المالية في القطر العربي السوري

### ٣-١- الضريبة على دخل الأرباح التجارية و الصناعية و غير التجارية.

#### ٣-١-١- تعريف الضريبة على دخل الأرباح التجارية و الصناعية وغير التجارية:

تعرف الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية بأنها ضريبة نوعية مباشرة تفرض على الربح أو الإيراد الفعلي للمكلف.

كما اعتبر قانون الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ هذه الضريبة بمثابة ضريبة القانون العام بالنسبة لباقي الضرائب النوعية، حيث حددت المادة (٢) منه (تتناول الضريبة المكلفين الآتي بيانهم عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال ومصادر الدخل غير الخاضعة لضريبة دخل رؤوس الأموال المتداولة ولا لضريبة الرواتب والأجور ولا لضريبة الدخل المقطوع ولا لضريبة ريع العقارات والعرصات).

#### ٣-١-٢- خصائص الضريبة على دخل الأرباح التجارية و الصناعية وغير التجارية

**٣-١-٢-١- ضريبة سنوية:**

ترتبط هذه الخاصية بعلم المحاسبة، حيث يصار إلى تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية متساوية وهي السنة،لمعرفة نتيجة النشاط الذي قامت به المنشأة.كما يرتبط هذا المبدأ بمبدأ استقلال السنوات المالية، كونها تعتبر أن كل سنة وحدة منفصلة بحد ذاتها، فلا يجوز تحميل السنة بأي من إيرادات أو تكاليف السنوات السابقة أو اللاحقة.

**٣-١-٢-٢- ذات صفة إقليمية:**

إن التزام المكلفين بسداد الضريبة للدولة يقوم على أحد الأسس التالية:

**أساس سياسي:**

أي ينظر إلى التبعية التي تربط المكلف مع الدولة (جنسيته) والتي تجعل الفرد خاضعاً للضريبة على كافة الإيرادات التي يحققها أياً كان مكان استثماره للأموال.

**أساس اقتصادي:**

لا يأخذ بعين الاعتبار العلاقة ما بين الفرد والدولة إلا من ناحية استثماره للأموال في الدولة المعنية بصرف النظر عن جنسيته أو محل إقامته.

**أساس الإقامة :**

حيث لا تفرض الضريبة إلا في حال إقامته في الدولة سواءً كان متمتعاً بجنسية تلــك الدولــة أم لا، وسواءً تحقق الدخل داخل البلاد أو خارجها.

**٣-١-٢-٣- ضريبة عينية ذات صفة شخصية:**

والمقصود بالعينية، أن الضريبة تسري على الدخل دون النظر إلى شخصية صاحبه، فهي تهتم بوعـــاء الضريبة فقط. أي أن الربح هو المقياس الوحيد لمقدرة الفرد التكليفية ودون مراعـــاة لظروفــه الماليــة والاجتماعية.

**أما مبدأ تشخيص الضريبة**، فيقوم على إضفاء الصفة الشخصية على الضريبة، من خلال فرضها علـــى (المكلف) بعد أخذ وضعه المادي والعائلي والاجتماعي بعين الاعتبار.

فالضريبة تعتبر شخصية بمقدار ما تراعي أحوال المكلف وظروفه وبما يكفل له الحصول على حـدٌ أدنى مقابل حاجاته الأساسية.

ولا بد من الإشارة إلى أنه كلما اعتمد المشرع الضريبي مبدأ التشخيص في فرض الضريبة، كلما كـان أقرب إلى الوصول إلى هدف العدالة، والعكس صحيح. وكلما اعتمد المشرع الضريبي في فرض الضريبـة على نظام الضرائب النوعية وانصب اهتمامه على وعاء الضريبة بشكل أساسي، كلما ابتعد عن العدالــة الضريبية.

**٣-١-٢-٤- تُفرض على الدخل بمعناه الواسع:**

**إن الدخل الخاضع للضريبة يمكن أن يُفسر على أساس مفهومين:**

**أولهما** ضيّق، ويشتمل بصورة خاصة على الأرباح الناجمة عن عمليات الاستثمار فقط دون غيرها من العمليات الأخرى، أو ما يسمى (بأرباح النشاط الأساسي)، ويطلق على هذا المفـــهوم نظريـــة ربـــح الاستثمار أو حساب الاستغلال أو ما يُمثل بالمرحلة الأولى من حساب الأرباح والخسائر بالمعنى المحاسبي.

**ثانيهما** أوسع، ويتناول الأرباح الناجمة عن سائر العمليات التي تقوم بها المؤسسة أو المنشأة مهما كان نوعها، والأرباح الناجمة عنها، مهما كان منشؤها، لتتناول بذلك الأرباح والدخول الناجمة عن الزيـــادة الرأسمالية الحقيقية التي حققتها المنشأة بالتخلي عن جزء أو عن كل ممتلكاتها أو ما تدعى بالأصول الثابتة، بالإضافة إلى الأرباح العارضة وهو ما يقابل المراحل الثلاث مجتمعة التي تتألف من حســـاب الأربـــاح والخسائر بالمعنى المحاسبي، أو بمعنى آخر الفرق ما بين قيمة صافي موجودات المشروع في آخر المدة وأولهـا (نظرية الميزانية).

وإن أخذ الدول بشكل عام بالمفهوم الأول أو الثاني أو غيره، يرتبط بسياسات تلك الدول وتوجـهاتها الاقتصادية، فقد تعفي – **على سبيل المثال** – بعض الدول الأرباح الرأسمالية الناجمة عن التخلي عـن آلات

منشأة ما بقصد استبدالها بهدف المحافظة على رأس المال والزيادة التي لحقته نتيجة بيع الآلات بربح، مما يؤدي إلى دعم المركز المالي لتلك المنشآت ومساعدتها على استبدال آلاتها بآلات أفضل من حيث الطاقة الإنتاجية والسرعة والأداء .... الخ.

### ٢-١-٣- شروط خضوع الأرباح الناتجة عن مزاولة الأعمال التجارية والصناعية وغير التجارية للضريبة:

لم يميّز قانون ضريبة الدخل في الجمهورية العربية السورية بين الأرباح الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والمهن التجارية على خلاف ما جاء في التشريعين الفرنسي والمصري، كما انه لا يكفي أن تتحقق تلك الأرباح حتى تكلف بالضريبة، بل يُشترط ما يلي:

**٣-١-٣-١- أن تكون ناتجة عن المصادر التي حددها القانون.**

حيث نصت المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته، المعدّلة بالمادة (٢٤) من القانون رقم /١١٢/ تاريخ ١٩٥٨/٨/١٨، على اعتبار الضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية وغير التجارية بمثابة ضريبة القانون العام، فهي تسري على كل مهنة أو منشأة لا تسري عليها ضريبة أخرى ما دامت غير معفاة بنص القانون.

**٣-١-٣-٢- احتراف المكلف للنشاط التجاري أو الصناعي:**

وهذا ما أقرّته القوانين التجارية، حيث يشترط لسريان الضريبة أن تكون الأرباح ناتجة عن احتراف المكلف للنشاط، والمقصود بكلمة (الاحتراف)، ممارسة النشاط بصفة مستمرة ومنتظمة.

جاء في قانون التجارة السوري (لا يُعَد تاجراً من قام بمعاملة تجارية عرضاً).

وفي قانون التجارة الفرنسي (التجار هم الذين يمارسون الأعمال والمهن بصورة معتادة).

وبالتالي لا يكفي أن يكون المكلف ممارساً لمهنة أو حرفة حتى تسري عليه الضريبة، وإنما يجب أن يتوفر في الممارسة شرط الاعتياد والاستمرار، وذلك حتى تتحقق دورية الدخل.

ولكن في الواقع لا يمكن وضع عدد معين من العمليات في إطار ما للقول بأنها إذا تكررت تخضع للضريبة، كبيع دار سكن لأول مرة ومهما تعددت تلك البيوع معفى من الضريبة. وقد تخضع عملية واحدة للضريبة بمجرد حدوثها، كبيع حقّ استثمار محلّ تجاري.

كما تسري هذه الضريبة على الأرباح المتحققة من عمليات مشروعة أو غير مشروعة، كون مخالفة القوانين والأنظمة لا تبرر عدم توجب استحقاق الضريبة، ولا يقع على عاتق الإدارة الضريبية مهمة التدقيق في مدى مخالفة المكلف للقوانين والأنظمة التي تقع مسؤولية مراقبة حسن تنفيذها أصلاً على عاتق جهات عامة أخرى، كظاهرة جامعي الأموال التي كثُرت في الآونة الأخيرة، وحض الدوائر المالية في

## ٣-٢-١- خصائص الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية .

**٣-٢-١-١- تفرض على الأرباح الناتجة عن تضافر العمل ورأس المال.**

قسم المشرع الضريبي السوري – عند تشريع الضرائب على الدخل- الدخول بحسب مصادرها إلى ثلاثة أقسام:

**قسم خاص بإيرادات الثروة المنقولة،** أي الإيرادات الناتجة عن رأس المال وحده، وقد أخضعها المشرع للضريبة على ريع رؤوس الأموال المنقولة أو المتداولة.

**قسم خاص بالإيرادات الناتجة عن تضافر رأس المال و العمل معاً.** وقد أخضعها المشرع لضريبة مستقلة هي الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية.

كما أخضع الإيرادات الناتجة عن العمل فقط لضريبة الرواتب والأجور.

ولا بد من الإشارة إلى أن المشرع الضريبي السوري، ميز أخيراً في المعاملة الضريبية بين المهن والحرف التجارية والصناعية، والمهن والحرف غير التجارية (المهن العلمية) حيث أعفت المادة (٢) من القانون رقم /٢٠/ تاريخ ١٩٩١/٧/٦ نسبة قدرها ١٥% من الأرباح السنوية الصافية التي يحققها ممارسو المهن غير التجارية كونها تعتمد بشكل أساسي على العلم والخبرة أكثر من اعتمادها على رأس المال.

**٣-٢-١-٢- ضريبة سنوية:**

أخذ المشرع الضريبي السوري في معرض التكليف بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية بمبدأ سنوية الربح والضريبة، على أساس طرح الضريبة على الأرباح الصافية المتحققة خلال السنة الواحدة، وهذه السنة هي السنة الميلادية التي تبدأ من أول كانون ثاني وتنتهي في ١٢/٣١/ من كل عام[١].

ويعد اختيار السنة الكاملة-كوحدة قياس- أساساً سليماً لتحديد نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة، بحيث يكون لديها الوقت الكافي لتصوير نتيجة نشاطها ومركزها المالي في نهاية هذه الفترة، ولتتوافق هذه الفترة مع الفترة المحددة في مبدأ سنوية الموازنة العامة للدولة الذي نصّ عليه القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالـ م.ت. رقم /٩٢/ لعام ١٩٦٧، في المادة السادسة منه، (توضع الموازنة العامة وتعتبر نافذة لمدة سنة واحدة تبدأ من أول كانون ثاني من كل عام وتنتهي في غاية كانون أول منه).

ويفهم من نصّ المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل أنّ الضريبة تفرض وتحقق في السنة التي تلي سنة الأعمال.

---

[١] المادة (٥) من الـ م.ت. رقم ٨٥/ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته " تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال السنة التي سبقت سنة التكليف وتحسب من كانون الثاني حتى ٣١/ ١٢ " .

إلى أن صدر الـــ م.ت. رقم /٩٢٨/ تاريخ ١٩٦٨/٤/٢٥، وفي المادة الثالثة منه حيث أعتبر ســـنة الأعمال بالنسبة للتكليف بهذه الضريبة هي سنة التكليف، أي أنّ الضريبة تعتبر متحققة فعـــلاً بتحقـــق الإيراد الخاضع لهذه الضريبة[1]. وباعتبار استحالة تحقق الضريبة في سنة تحقق الإيراد (سنة الأعمـــال) في ضوء المعطيات الحالية والإمكانيات المتوفرة، فيمكن تحقق الضريبة وتحصيلها في السنة التي تلـــي ســـنة الأعمال، وبعد تقديم البيانات الضريبية من قبل المكلفين، أي بدءاً من نهاية الشهر الرابع من السنة الـــتي تلي سنة الأعمال حتى نهاية الشهر الرابع من العام الذي يليه كحدٍ أقصى.

إلا أنّ ما يجري في الدوائر المالية بخلاف ذلك ، فإذا كانت سنة الأعمال هي عام ١٩٩٦، على سـبيل المثال، فإن تحقق الضريبة يكون في عام ١٩٩٨، وتحصيلها قد يكون في نهاية العام، أو يمتد لأكثر مـــن ذلك[2].الأمر الذي يترتب عليه، استمرار التراكم الضريبي في الدوائر المالية وبكل سلبياته.

إذا كان قطع حسابات الموازنة لعام ١٩٩٦ يتم في عام ١٩٩٦ وقطع حسابات الموازنة لعـام ١٩٩٧ يتم في عام ١٩٩٧ وقطع حسابات الموازنة لعام ١٩٩٨ يتم في عام ١٩٩٨، فكيف يتم إصدار موازنـة ١٩٩٧ إذا كانت الإيرادات من الضرائب على الدخل لعام ١٩٩٦ لا تتحقق لغاية ١٩٩٨، وإذا كـلنت أرقام الموازنة لعام ١٩٩٧ تبنى على أساس تقديري وبناء على أرقام موازنة عام ١٩٩٦، فكيف يكـون الوضع عليه في الأعوام ١٩٩٨، ١٩٩٩ ؟؟؟ ..

وإذا كان هناك هامش خطأ يتعدّى المعايير العلمية في تقدير أرقام الموازنة لعام ١٩٩٦ فـــإنّ أرقـــام الموازنات التقديرية لأعوام ١٩٩، ١٩٩٨، ١٩٩٩ ستحمل خطأً أكبر، سيما في ظـــل غيـــاب قطـــع حسابات حقيقية لأعوام ١٩٩٦، ١٩٩٧، ١٩٩٨ ....[3].

**ويترتب على مبدأ السنوية ما يلي:**

اتباع مبدأ استقلال السنوات المالية عن بعضها البعض فلا يُحمّل مصروف أُنفق في سنة ما على ربح سنة أخرى،كما لا يضاف إيراد تحقق في إحدى السنوات إلى إيرادات سنة مالية تالية.

---

[1] ويصار حالياً الى تطبيق مبدأ السلف بقرارات من مدراء الماليات بناءً على توجيهات وزارة المالية كالسلفة على الاستيراد وتستوفى عادة قبل إخراج البضاعة من أماكن تواجدها وببراءة ذمة توجه من مديريات الجمارك في المحافظات ليصار الى تخليصها والموافقة أو السماح بإخراجها ، أي أن السلفة قد تم استيفائها قبل أن تتم عملية البيع وتحقق الإيراد وعلى الرغم من مخالفته للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ، فإن الواقع قد حتم وجوده منعاً لعمليات تهرب ضريبي يمكن أن يلجأ إليها المكلفون كما سيتم بحثه لاحقاً .

[2] على الرغم من إطلاق شعارات إنجاز التراكم الضريبي ومنذ عشر سنوات أو أكثر فإننا لا نزال أمام حالة تراكم ضريبي وسيبحث ذلك لاحقاً.

[3] حتى تاريخ إنجاز هذا البحث فإن قطع حسابات الموازنة لأعوام ١٩٩٧ – ١٩٩٨ – ١٩٩٩ لم تنجز على الرغم من صدور جميع موازناتها .

لا يجوز الخروج عن مبدأ سنوية الضريبة بالنسبة للعقود الطويلة الأجل، ويجب على المكلف أو المنشأة التي تنفذ مثل هذه العقود أن تقدم تصريحاً سنوياً يعتمد ما نفّذ فعلاً في المشروع (العقد) خلال السنة المعنية، وهذا ما ألزم القانون الضريبي السوري والتعليمات الوزارية بتطبيقه.

في حال توقف المنشأة عن العمل خلال السنة المالية، يجب أن تتقدم بتصريح عن جزء السنة الذي تم فيه النشاط الفعلي للمنشأة. وفي حال مباشرة مكلف أو منشأة لعمل ما خلال السنة المالية فعليه أن يتقدم بتصريح بدء العمل إلى الدوائر المالية.

أما بالنسبة لتوقف المنشأة عن العمل، فإن هناك تقصيراً ملحوظاً من قبل مراقبي الدخل في مديريات الماليات بشكل عام، في متابعة المنشآت أو الفعاليات التي تقدمت بتصاريح توقف ممارسة، وغالباً ما تكتفي بالتأكّد من عدم ورود معلومات أو بيانات أو وثائق من قسم الاستعلام الضريبي لتحكم مباشرة على توقف هذه الفعاليات أو الأنشطة، ودون القيام بزيارات ميدانية لمراقبي الدخل إلى أماكن هذه الأنشطة والتأكد بشكل شخصي من توقفها أو الاعتماد على بعض الجهات العامة أو الخاصة في المساءلة أو الاستفسار أو متابعة التوقف لعدة سنوات مالية متتالية قبل القيام بطيّ التكليف فعلياً.

وهناك حالات عديدة حدثت في هذا المجال، حيث تم اكتشاف عدم صحة بعض بيانات التوقف، وعن طريق الصدفة، لبعض المنشآت الصناعية، وذلك بعد مضي سنوات عديدة على توقفها (حيث يعمد أصحابها إلى تقديم بيان توقف ممارسة بعد مضي فترة الإعفاء الصناعي مباشرة)، الهدف منها، التهرب من الضريبة[1] من خلال إقامة منشآت صناعية وهمية، للاستفادة من مدة الإعفاء الصناعي الصادر بالمرسوم (١٠٣) لعام ١٩٥٢، وذلك بالاتجار بالمواد الأولية لتلك الصناعة، بدلاً من تصنيعها، وهذه الحالات المكتشفة لا تشكل إلا عدداً قليلاً من حالات لم تكتشف أبداً.

ومردّ ذلك إلى عدم قيام مراقبي الدخل بالزيارات الميدانية للتأكد بشكل كامل من وجود تلك المنشآت على أرض الواقع وممارستها فعلياً للعملية الإنتاجية، وبالتالي عدم ممارسة الإجراء الأول من إجراءات تحقق الضريبة على المكلفين بشكل فعلي.

في حال وقوع عجز في سنة ما (واكتسبت الدرجة القطعية)، يمكن أن يدّور إلى السنة التالية ليتنزل من الربح الحقيقي، وإذا لم يكفِ الربح لتغطية كامل العجز يدّور الباقي إلى السنة التالية، وهكذا حتى السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع العجز، بحسب ما جاء في نص المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل.

---
[1] سيصار الى بحثه لاحقاً وبالتفصيل.

ونشير هنا إلى أنه وفقاً للقرار /٤٨٣٦/ الصادر بشأن التعليمات التنفيذية للقانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١، فإنه يجب تدوير الخسائر الرأسمالية، في حال تحققها بمعزل عن خسائر الاستثمار التجاري أو الصناعي المقرر تدويرها لذات المكلف، وبالتالي لا يجوز إطفاء الخسائر الاستثمارية (خسائر النشاط الجاري) من الأرباح الرأسمالية الناجمة عن عمليات التنازل عن حق إيجار العقارات، ولو تحققت الأرباح والخسائر المشار إليها لدى المكلف الواحد في سنة تكليف واحدة[1].

لقد قصد المشرع من مبدأ تدوير العجز، تشجيع المكلف على العمل والاستمرار لكي يعوض الخسائر التي ألمت به في حين أن تطبيق المادة (١٢) من القانون المذكورحالياً، بل وقبول وجود عجز أصلاً من قبل الدوائر المالية، قد اصبح حلماً لأغلب المكلفين مهما كانت نتيجة أعمالهم، فلم تعد تعترف بالخسائر أو العجوز كنتائج لبيانات المكلفين متذرعة بتطبيق أسلوب ( خطة الإنجاز)[2] باعتماد نسب وزارية جاهزة[3] على أساس التقدير المباشر لنسب الأرباح الإجمالية أو الصافية الخاضعة للضريبة، وبغض النظر تماماً عن نتائج أعمال المكلفين الظاهرة في بياناتهم أو في الدفاتر والوثائق والقيود المقدمة من قبلهم.

فمن دراسة واقع أحد التكاليف الضريبية لمكلف يمارس فعالية التعهدات، تبين أن هذا المكلف قد تقدم بوثائق ومستندات تثبت وقوع حريق أحدث أضراراً مباشرة في أحد العقود موضوع التكليف، نتج عنها خسائر مادية، ومن هذه المستندات والوثائق محضر ضبط موثق من قبل الجهة المتعاقد معها، لحصر الأضرار وتقييمها، وقُدّرت بمعدل ١٠% من قيمة العقد، وبالتالي لتصبح نتيجة المكلف من هذا العقد، خسارة صافية مقدارها ٢% من قيمته، على اعتبار أن نسبة الربح الصافي المقدرة من قبل الدائرة المالية هي ٨% من قيمة العقود المماثلة.فكان قرار الدائرة المالية في لجنة المناقشة[4] لا ربح ولا خسارة، مخالفة بذلك مبدأ تدوير العجز الصادر بقانون، لينسجم مع تعليمات وزارة المالية التي أحدثت ما يسمى (بخطة الإنجاز) وبتناقض صريح مع الغاية التي أقر لأجلها مبدأ تدوير الخسائر والعجوز.

هذا من جهة، ومن جهة أخرى،نجد أن مراقب الدخل لم يعد يميز (وبسبب اتباع أسلوب العمل المشار إليه سابقاً وعلى مدى خمسة عشر عاماً) بين إنجاز التكاليف على أساس أسلوب التدقيق المبسط أوما يسمى (بخطة الإنجاز)، وإنجازها وفق أسلوب التدقيق الكامل لقيود المكلفين.

[1] الفقرة (هـ ) من القرار ٤٨٣٦ /قانون الضريبة على الدخل لعام ١٩٤٩ وتعديلاته .

[2] خطة الإنجاز الصادرة بتعليمات وزارة المالية رقم /١/٢٥/٧٢١/ تاريخ ١٩٨٦/١/٦.

[3] سيصار الى بحثها بشكل مفصل عند دراسة إجراءات تحقق الضريبة .

[4] أو بإعطاء الصلاحية لمدراء الماليات بتحديد تلك النسب حسب واقع الحال .

ووفق أسلوب التدقيق المستندي الكامل يصار إلى تدقيق دفاتر المكلف وقيوده والأخذ بنتائجها ولو كانت خسائر إذا كانت مثبتة ومؤيدة. وفي هذا المجال نجد أن الدائرة المالية عموماً تعود مرة أخرى لتخالف أحكام المادة (١٢) المتعلقة بتدوير العجوز وبفهم خاطئ عن قصد أو غير قصد لتعليمات خطة الإنجاز ــ التي تعتبر بحد ذاتها خروجاً عن أحكام تلك المادة ــ لترفض مبدأ الإقرار بالخسائر و لو كانت مثبتة ومؤيدة ليعامل التكليف الذي يدقق وفقاً لأسلوب التدقيق المستندي الكامل، معاملة التكليف الذي ينجز وفقاً لأسلوب التدقيق المبسط أو " **خطة الإنجاز** ".

حيث نجد ومن خلال الاطلاع على واقع أحد التكاليف لكبار المكلفين في إحدى المحافظات (ويخضع لأسلوب التدقيق المستندي الكامل كون مستورداته تتجاوز /٣٠٠٠٠٠/ دولار)، وفي معرض تكليفه عن فعالية الاستيراد للإطارات وتحديداً إطارات أفاميا،حيث جاء في تقرير التكليف المؤقت وبالحرف:

( بلغت مشتريات المكلف من إطارات أفاميا خلال عام ١٩٩٧ مبلغاً مقداره /١٨٠٩٩٦٠/ ل.س وهذا المبلغ متطابق مع المبلغ الوارد في كتاب مؤسسة أفتوماشين رقم /٢١٧٧/ تاريخ ١٥/٧/١٩٩٩/ والمرفق في الإضبارة. إما بالنسبة للمبيعات فقد بلغت حسب القيود مبلغاً قدره /٩٤١٨٧٦/ ل.س، أي أن المكلف حقق خسارة مقدارها /٨٦٨٠٨٤/ ل.س، وقد أبرز المكلف فواتير المبيعات. في الواقع إن شراء إطارات أفاميا يتم بشكل إلزامي ودون رغبة المستورد،كما أن وضع إطارات أفاميا بالسوق المحلية هو عدم رغبة المستهلكين باستخدامها نظراً لقلة جودتها كما أن عملية بيعها تتم بخسارة فعلية إذ تبين لي ذلك من خلال سؤال معظم المستوردين لهذه المادة لذلك أقترح تحديد نتيجة بيع إطارات أفاميا بدون ربح أو خسارة).

فكما نلاحظ أن نتيجة هذه الفعالية هي خسارة سواء في القيود أو في التكاليف وباعتراف المراقب،كما أن التكليف يخضع لأسلوب التدقيق المستندي الكامل في طرح الضريبة وتحقيقها كون مستورداته أكبر من /٣٠٠٠٠٠/ دولار ومع ذلك فإن نتيجة المكلف هي لا ربح ولا خسارة، ليخالف بذلك أحكام المادة (١٢) موضوع البحث.

وإذا كان تدوير العجز غير وارد بالنسبة للأرباح الاستثمارية (أرباح النشاط الجاري) فكيف يكون كذلك بالنسبة للخسائر الرأسمالية ؟؟!!.

**٣-٢-١-٣- ذات صفة إقليمية (التبعية الاقتصادية):**

لقد أخذ المشرّع الضريبي السوري بمبدأ التبعية الاقتصادية (الإقليمية) حيث نصت المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل ( **تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الحقيقيين و الحكميين الناجمة عن أعمالهم في سورية**). مستنداً في ذلك إلى مبدأ ( **مصدر الدخل أو الإيراد** )، وعليه فإن كل شركة أو منشأة تعمل في

أراضي الجمهورية العربية السورية سواء كانت سورية أو أجنبية تخضع للضريبة عن هذه الأعمال. وعليه فإن المنشأة المستقلة التي يملكها سوري في الخارج لا يدفع الضريبة عن أرباحها وبالعكس فإن الأجنبي المقيم في الخارج يخضع للضريبة إذا كان يملك منشاة مستقلة في سورية[1]. وهنا نكون أمام حالتين:

**الحالة الأولى:**

الربح ذو المنشأ الصناعي أو التجاري الذي يحققه المكلف الأجنبي فوق الأراضي السورية ويخضع لضريبة دخل الأرباح الحقيقية.

**الحالة الثانية:**

الدخل الذي يحققه أشخاص طبيعيون أو اعتباريون بصورة عرضية نتيجة خدمة أدوها في الجمهورية العربية السورية (ضريبة غير المقيمين ).

**٣-٢-١-٤- ضريبة عينية ذات صفة شخصية:**

تعتبر الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية في سورية ضريبة نوعية، كونها تفرض على الدخل بحد ذاته وتتناول وعاء الضريبة بغض النظر عن شخصية المكلف ومركزه و ظروفه. وقد أجمعت معظم المصادر التشريعية و الدراسات الفقهية في هذا المجال على أن الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية (تأخذ بمبدأ التشخيص إلى جانب الصفة العينية) فأشارت بعضها ( إلى اعتبار هذه الضريبة ضريبة عينية كونها تفرض على الدخل ذاته وبالوقت نفسه تراعي هذه الضريبة الظروف الشخصية للمكلف[2]). كما أشار البعض الآخر إلى اعتبارها ضريبة شخصية على أساس أنها (تفرض على الدخل الصافي بعد تنزيل جميع الأعباء التي أنفقت في سبيل الحصول على الدخل، وبعد تنزيل حد معين من الأرباح لقاء حد أدنى من العيش للمكلف، وتفرض بمعدلات تصاعدية[3]). وغيرها من المصادر والتشريعات والدراسات التي تناولت تلك الضريبة.

إلا أن المشرّع الضريبي في سورية ابتعد كل البعد عن مبدأ التشخيص في الضريبة مركزاً اهتمامه وبشكل كامل على موضوع الحصيلة، ناسياً بذلك أن الإجحاف الذي يلحق هذا النوع من التشويعات بابتعاده عن مبدأ التشخيص الضريبي وبالتالي مبدأ العدالة الضريبية، قد أدى ويؤدي إلى دفع المكلفين إلى التهرب من الضريبة وبكل الوسائل الممكنة لتخسر الخزينة بذلك أضعاف ما قد تحصل عليه في الحالة السابقة.

فمن أهم مظاهر الابتعاد عن مبدأ التشخيص والنتائج المترتبة عليه في معرض طرح هذه الضريبة:

---

[1] د. الخطيب، خالد: د. العدي، ابراهيم : المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٦، ص ١٦٤.

[2] د. الخطيب، خالد: د. العدي، ابراهيم : المحاسبة الضريبية،مرجع سابق، ص ٣٠.

[3] د. بشور، عصام، د. نور الله، نور الله، د. الطريق، يونس: التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، ١٩٨٩، ص٢٢٦.

أولاً: أقرّ قانون ضريبة الدخل الصادر بالـ م.ت. رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ وفي المادة (١٧) منه الحد الأدنى المعفى من الضريبة بمبلغ /٣٠٠٠/ ل.س للمكلف الواحد وكذلك لكل شريك في شركة تضامن وكل شريك مسؤول دون حد في شركة التوصية البسيطة على ألا يزيد الإعفاء الممنوح للشركة مبلغاً مقداره /٩٠٠٠/ ل.س . ثم صدر القانون رقم /١٧٩/ تاريخ ١٩٥٢/٣/١٨حيث أشار في نص المادة الرابعة منه على تحديد الحد الأدنى المعفى بما يتناسب مع عدد أفراد الأسر حيث يترل كحد أدنى معفى إذا كان المكلف شخصاً طبيعياً أو شريكاً متضامناً أو شريكاً مسؤولاً بلا حدود في شركة توصية بسيطة:

٤٨٠ ليرة عن الزوجة الواحدة.

٤٨٠ ليرة عن الولد الأول.

ويضاف عن كل ولد لاحق /٢٠/ ل.س علاوة على المبلغ الذي يصيب الولد السابق، على أن لا يتجاوز مجموع الحد الأدنى المعفى بالنسبة للشركاء في شركة تضامن أو شركة توصية بسيطة مبلغاً مقداره /٩٠٠٠/ ل..

ولكن بصدور القانون رقم /٢٣/ لعام ١٩٨٦ تم إلغاء القانون رقم /١٧٩/ تاريخ ١٩٥٢/٣/١٨. وبذلك ألغي الحد الأدنى المعفى لمكلفي ضريبة دخل الأرباح الحقيقي بدءاً من تكاليف عام ١٩٨٦.

وبإلغاء تتريل حد معين من الأرباح لقاء حد أدنى من العيش للمكلف يفقد مبدأ التشخيص أحد أهم مقوماته، علماً أن هذا الإلغاء كان ضرورة ملّحة على أساس عدم قدرة الدوائر المالية على الفصل بين الشركاء في شركات التضامن أو شركات التوصية البسيطة في إطار إعطاء الأولوية لمبدأ العينية، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى، تعتبر الدوائر المالية هذه الشركات عبارة عن شخصية اعتبارية مستقلة، تكلف بتكليف مستقل. علماً بأن مبدأ التشخيص يسري على المكلف بالضريبة إذا كان شخصاً طبيعياً فقط.

وهنا نشير إلى أن إلغاء الإعفاء المشار إليه للأسباب الواردة لن يُدرّ على الخزينة اكثر مما كان سيدرّه الالتزام بمبدأ التشخيص – من خلال الحصول على إيرادات اكبر باحتساب الضريبة على الأرباح الصافية لكل شريك على حدة وإخضاعه للتصاعد الضريبي – مما يترتب على تطبيق مبدأ العينية – الذي يستند أساسا إلى نظام الضرائب النوعي– قيام بعض المكلفين بإنشاء عدة شركات تضامن (أشخاص) القصد منها، توزيع الربح الصافي الخاضع للضريبة على عدة شخصيات بدلاً من ربطها بشخصية واحدة، أو مكلف واحد، وذلك للهروب من شبح التصاعد الضريبي.

فإذا افترضنا أن مكلف ما قد مارس فعالية التعهدات وقام بتنفيذ عشرة عقود، قيمة كل عقد منها /١٠٠٠٠٠٠/ ل.س بمعدل ربح صافي مقداره ٨%[1] من رقم العمل أو قيمة العقد، فتكون الضريبة المترتبة على هذا المكلف:

١٠٠٠٠٠٠ × ٨% × (١٠ عقود) = ٨٠٠٠٠٠ ل.س الربح الصافي الخاضع للضريبة

| | | |
|---|---|---|
| ٢٠٠٠٠ | × ١٠% | = ٢٠٠٠ |
| ٣٠٠٠٠ | × ١٤% | = ٤٢٠٠ |
| ٥٠٠٠٠ | × ١٨% | = ٩٠٠٠ |
| ١٠٠٠٠٠ | × ٢٢% | = ٢٢٠٠٠ |
| ٢٠٠٠٠٠ | × ٢٦% | = ٥٢٠٠٠ |
| ٢٠٠٠٠٠ | × ٣٠% | = ٦٠٠٠٠ |
| ٢٠٠٠٠٠ | × ٣٥% | = ٧٠٠٠٠ |

---

الضريبة الأساسية = ٢١٩٢٠٠ ل.س

مجهود حربي ٢١٩٢٠٠ × ٣٠% = ٦٥٧٦٠ ل.س

إدارة محلية ٢١٩٢٠٠ × ١٠% = ٢١٩٢٠ ل.س

الضريبة مع إضافاتها = ٣٠٦٨٨٠ ل.س

ولنفرض أن مكلف أخر لديه ذات العقود سواءً من حيث طبيعتها أم من حيث أرقام عملها، وقام بإنشاء خمسة شخصيات مع أخوين[2] له فإذا كان الأول ( أ )، والثاني (ب)، والثالث(ج) يكون[3]:

أ ← المكلف صاحب الفعالية وتعود إليه ممارسة جميع العقود .

أ + ب ← مكلف ثاني كونها شخصية اعتبارية مستقلة .

أ + ب + ج ← مكلف ثالث كونها شخصية اعتبارية مستقلة .

ب + ج ← مكلف رابع كونها شخصية اعتبارية مستقلة.

---

[1] وهي نسبة الربح الصافي الخاضع للضريبة والمطبق في مديرية مالية طرطوس بالنسبة للمشاريع ذات الطبيعة الإنشائية ، وهنا نتساءل لماذا ٨؟ وليس ١٥؟ وهي نسبة الربح الصافي المعتمدة في جميع الدوائر الرسمية (الخدمات الفنية – البلديات ... ).

[2] وكثيراً ما يكون هذا بين الشريكين يمارسان أعمالاً أخرى منفصلة.

[3] إن إنشاء هذه الشخصيات يتم بسهولة كبيرة حيث يكتفي الشركاء بتنظيم عقد شراكه ( بين أخين أو قريبين .. ) يسجل أصولاً في المحكمة ، يصدر على أساسه سجل تجاري بإسم الشراكة لتمارس بموجبه الفعالية التي قام من أجلها العقد ، وهنا يجب إعادة النظر بهذه الإجراءات بهدف تأكيد موضوع الشراكة وواقعيته.

أ + ج ⟵ مكلف خامس كونها شخصية اعتبارية مستقلة .

وكان توزيع العقود عبارة عن عقدين لكل مكلف فتكون الضريبة مع إضافاتها كما يلي:

| | | | | | | | الربح الصافي | الضريبة مع إضافاتها |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| أ | ١٠٠٠٠٠٠ | × | ٨% | × | (٢) - | | ١٦٠٠٠٠ | ٣٩٧٦٠ |
| أ + ب | ١٠٠٠٠٠٠ | × | ٨% | × | (٢) - | | ١٦٠٠٠٠ | ٣٩٧٦٠ |
| أ + ب + ج | ١٠٠٠٠٠٠ | × | ٨% | × | (٢) - | | ١٦٠٠٠٠ | ٣٩٧٦٠ |
| ب + ج | ١٠٠٠٠٠٠ | × | ٨% | × | (٢) - | | ١٦٠٠٠٠ | ٣٩٧٦٠ |
| أ + ج | ١٠٠٠٠٠٠ | × | ٨% | × | (٢) - | | ١٦٠٠٠٠ | ٣٩٧٦٠ |

الضريبة الإجمالية مع إضافاتها عن ذات رقم العمل ١٩٨٨٠٠ ل.س

ولكن لخمسة مكلفين أربعة منهم وهميين. وبالتالي يكون الفرق بين الحالة الأولى و الثانية : ٣٠٦٨٨٠ – ١٩٨٨٠٠ = ١٠٨٠٨٠ ليرة سورية.

وهو المبلغ الذي قد خسرته الخزينة فعلاً، وهذا بالنسبة إلى رقم عمل إجمالي مقـــداره /٨٠٠٠٠٠٠/ ليرة سورية فكيف الحال بالنسبة إلى أرقام عمل بعشرات الملايين.

وعليه فكلما زاد رقم العمل الموزع كلما انخفض مبلغ الضريبة وخسرت الخزينة ضريبة التهرب مـــن التصاعد الضريبي وبالقانون.

وبالإضافة إلى ما سبق وتعميقاً لمفهوم العدالة فقد اعتبرت معظم الأنظمة الضريبية في العـــالم ومنـــها مصر والأردن أن الشركاء المتضامنين في شركات الأشخاص لا يتم تكليفهم علـــى أســـاس شـــخصية اعتبارية واحدة وإخضاعهم للتصاعد الضريبي، وإنما يتم تكليفهم على أساس حصة كـــل منـــهم مـــن الأرباح، وبالتالي أخضعتهم لشريحة وسعر ضريبي أقل وذلك تعويضاً عن المخـــاطرة والمســـؤولية غـــير المحدودة التي يتحملها الشريك المتضامن في شركات الأشخاص.

ومع أخذ المثال السابق واعتبار الشركات المذكورة واقعية وحقيقية (على سبيل الافتراض) يكون:

| المكلف | | | الربح الصافي | الضريبة مع إضافاتها |
|---|---|---|---|---|
| أ | ⟵ | أ ⟵ | ١٦٠٠٠٠ ÷١=١٦٠٠٠٠ | |
| أ + ب | ⟵ | أ ⟵ | ١٦٠٠٠٠ ÷ ٢= ٨٠٠٠٠ | |
| أ + ب + ج | ⟵ | أ ⟵ | ١٦٠٠٠٠ ÷ ٣ = ٥٣٣٣٣ | |
| أ + ج | ⟵ | أ ⟵ | ١٦٠٠٠٠ ÷ ٢= ٨٠٠٠٠ | |
| | | | ٣٧٣٣٣٣ | ١١٥١٧٤ ل.س |

أ + ب ⟵ ب ⟵ ١٦٠٠٠٠ ÷ ٢= ٨٠٠٠٠

أ + ب + ج ⟵ ب ⟵ ١٦٠٠٠٠ ÷ ٣ = ٥٣٣٣٣

ب + ج ⟵ ب ⟵ ١٦٠٠٠٠ ÷ ٢= ٨٠٠٠٠

٢١٣٣٣٣ ٥٦٩٣٦ ل.س

أ + ب +ج ⟵ ج ⟵ ١٦٠٠٠٠ ÷ ٣= ٥٣٣٣٣

ب + ج ⟵ ج ⟵ ١٦٠٠٠٠ ÷ ٢ = ٨٠٠٠٠

أ + ج ⟵ ج ⟵ ١٦٠٠٠٠ ÷ ٢= ٨٠٠٠٠

٢١٣٣٣٣ ٥٦٩٣٦ ل.س

وبالتالي فإن مجموع ما سيدفعه كل شريك من ضريبة فيما لو تم تكليفهم على أساس حصة كل منهم من الأرباح (توزع الأرباح بالتساوي في هذا المثال ) مبلغاً مقداره /٥٦٩٣٦/ ل.س، ويكون مجموع ما سيدفعه مجموع الشركاء:

(٥٦٩٣٦×٢)+١١٥١٧٤=٢٢٩٠٤٦ ل.س .

بينما في الحالة السابقة، يبلغ مجموع ما سيدفعه الشركاء مبلغاً مقداره / ١٩٨٨٠٠/ ل.س، حصة كل منهم مبلغاً مقداره /٦٦٢٦٧/ ل.س ، بزيادة مقدارها:

٢٢٩٠٤٦-١٩٨٨٠٠=٣٠٢٤٦ل.س.

إنّ عدم العدالة من جهة، والتهرب الضريبي من جهة أخرى، هما نتاج تطبيق مبدأ العينية.

لقد أصبح تطبيق نظام الضريبة على مجمل الدخل الذي يقوم على مبدأ التشخيص و العدالة الضريبية ضرورة ملحة، علماً بأن الكثير من الدول قد سبقتنا في تطبيق هذا النظام بما فيها الدول المجاورة كمصر والأردن وغيرها .... .

**ثانياً** : يعتبر من مظاهر التشخيص في فرض الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية في سورية تتريل جميع النفقات التي أنفقت في سبيل الحصول على الدخل. حيث ورد في قانون ضريبة الدخل و في المادة السابعة منه: (يتألف الربح الصافي من مجموع نتائج أعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها بعد أن تترل منها جميع الأعباء و النفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال أو التي تلازم نوع العمل). وبإسقاط هذه المادة على الواقع نجد أن الدوائر المالية لم تلتزم بتطبيق نص هذه المادة في أغلب التكاليف المطروحة، ومنذ عام [1] ١٩٨٤، فالتدقيق المستندي الكامل لا يتناول إلا تكاليف فعالية الاستيراد التي يتجاوز رقم عملها /٣٠٠٠٠٠/ دولار، وما سواها فهو خاضع لأحكام خطة الإنجاز (تعليمات رقم /١/٢٥/٧٢١ تاريخ ١٩٨٦/١/٦ )، والتي تقوم على التقدير المباشر لنسب الأرباح الإجمالية والصافية

[1] صدرت تعليمات خطة الإنجاز في عام ١٩٨٦ وتسري بدءً من تكاليف عام ١٩٨٤ .

من أرقام العمل بعد الرفض التعسفي في معظم الحالات للدفاتر والمستندات والقيود المقدمة من قبل المكلف.

بل وإن أسلوب التقدير المباشر قد تجاوز تكاليف خطة الإنجاز ليتناول حتى التكاليف التي تخضع إلى التدقيق الكامل.

فمن خلال الاطلاع على واقع تكاليف أحد كبار المكلفين والذي يتجاوز رقم عمله /٣٠٠٠٠٠/ دولار، وتقوم فعاليته على استيراد مادة الإطارات، نذكر حرفياً ما جاء من قبل المدقق – وهنا المدقق هو رئيس قسم الدخل في إحدى الدوائر المالية – في معرض تدقيقه للتكليف المشار إليه حيث قال:

(تم تحديد نسبة الأرباح الإجمالية بشكل تقديري بناءً على الأسباب الواردة في التكليف، وعدم واقعية نسبة الأرباح الإجمالية وفق القيود .. . واستئناساً بتعليمات وزارة المالية رقم /٩٩/ س/ ١٦ تاريخ ١٩٩٧/٢/٢٠، تحدد الأرباح الإجمالية بـــ ٧%).

إلا أنّ التعليمات التي استند إليها المدقق، ما هي إلا جدول بنسب الأرباح الصافية المعتمدة بصورة مبدئية لاستيفاء سلف ضريبة الدخل عند الاستيراد.

فإذا كان هذا هو حال كبار المكلفين الذين يطبق على تكاليفهم أسلوب التدقيق الكامل وتتجاوز كلفة مستورداتهم /٣٠٠٠٠٠/ دولار، فكيف هو الحال بالنسبة لبقية التكاليف الأخرى.

وعليه فإن أسلوب التقدير المباشر هو الأسلوب الغالب على عمل الدوائر المالية،مخالفة بذلك وبشكل صريح نصوص المواد المذكورة سابقاً والواردة في قانون ضريبة الدخل. وأين أصبح نص المادة السابعة المشار إليها ؟؟. وكيف يصار إلى تنزيل الأعباء و النفقات التي تقتضيها ممارسة المهنة إذا كانت الدوائر المالية لا تأخذها بعين الاعتبار أصلاً ؟؟ . وأين أصبح مبدأ التشخيص الذي تتصف به هذه الضريبة كما أقرته معظم الدراسات والمراجع ؟؟ .

**ثالثاً:** إن تطبيق مبدأ التصاعد من خلال معدلات وشرائح، لا يعني تحقيق أحد مظاهر التشخيص كما يبدو للوهلة الأولى، بل قد يحمل في طياته إجحافاً يؤدي إلى الإطاحة بالمظهر المشار إليه.

فبموجب القانون رقم/٢٠/ تاريخ ١٩٩١/٧/٦تم تعديل النسب والشرائح الضريبية المنصوص عليها في المادة /١٦/ المعدلة من قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩، مع الإبقاء على المساهمة في المجهود الحربي وإضافة الإدارة المحلية.

ورغم هذا التعديل فإنه لا يزال مجموع الشرائح التي تتكون منها الضريبة مع إضافاتها (المجهود الحربي والإدارة المحلية) يصل إلى ٦٣% من الربح الصافي الخاضع للضريبة. أي أن أكثر من ثلثي الأرباح المصرح

عنها هي ضريبة تحصل من المكلف، هذا في حال التزم المكلف التزاماً كاملاً بأحكام قـــانون ضريبـــة الدخل ودون تأخير يعرضه إلى غرامات تضاف إلى الضريبة وتحّصل معها.

وتعتبر هذه النسبة من النسب المرتفعة جداً، فهي لا تتجاوز الـــ ٤٥% من صافي الربـــح الخـــاضع للضريبة في كثير من الدول سواءً المتقدمة منها أو النامية.

إن ارتفاع معدل الاستقطاع الضريبي، يجعل من التصاعد الضريبي في المحصلة عبئاً علـــى المكلـــف. ليحمل في مضمونه مرةً أخرى آثار العينية والاهتمام بوعاء الضريبة بصورة أساسية، ليصبح هذا المظـــهر الأخير من مظاهر التشخيص على حافة الزوال. وهذا يؤدي بدوره إلى دفع المكلفين إلى التهرب الضريبي من خلال تعمدهم عدم التصريح بأرباحهم الحقيقية إلى الدوائر المالية وقيام هذه الأخيرة بقبول تلـــك الأرباح أو تعديلها تعديلاً بسيطاً كونها تقرّ هي الأخرى بارتفاع رقم الضريبة المجمل مع إضافاتها. وكأن هناك اتفاقاً ضمنياً بين المكلف و الدوائر المالية على هذه الحقيقة. ولتصبح جميع الإجراءات بدءاً مـــن تقديم البيان ومروراً بإبراز الدفاتر والوثائق وانتهاء بالتحقق، عبارة عن إجراءات شكلية روتينية، أصبحت تشكل بمعظمها عبئاً على الدوائر المالية!!.

وهنا نذكر مثالاً واقعياً مأخوذاً من واقع التكاليف المنجزة من قبل إحدى الدوائر المالية عن فعاليـــة التعهدات. حيث تقّدر نسبة الربح الصافي من هذه الفعالية وعن هذا النوع من العقود (الإنشائي) تقديـــاً مباشراً بمعدل ٨% من رقم العمل، علماً بأن معدل الربح الحقيقي و المصرح عنه بالنسبة لهذا النوع مـــن العقود ومن قبل جميع الجهات والدوائر الرسمية المختصة كالبلديات والخدمات الفني وغيرها هو ١٥% من قيمة الكشوف التقديرية للعقود (أرقام عمل بالنسبة للدائرة المالية).

والسؤال الذي يطرح نفسه، لماذا لا تطبّق الدائرة المالية النسبة القانونية وهي الـــــ ١٥% من رقـــم العمل، إذا كانت مقرّة معتمدة من قبل تلك الجهات ؟؟؟.

**٣-٢-١-٥- تفرض على الدخل بمعناه الواسع.**

جاء قانون ضريبة الدخل في الجمهورية العربية السورية منسجماً مع التشريعات الضريبية في معظـــم دول العالم، من حيث تحديد أصول قياس الربح الصافي الخاضع للضريبة، حيث تنسجم هذه الأصـــول بشكل عام مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ويتشكل مطرح الضريبة من الأرباح الصافية الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجاريـــة وغير التجارية وسائر الأعمال ومصادر الدخل غير الخاضعة لضريبة دخل رؤوس الأموال المتداولـــة، ولا لضريبة الرواتب والأجور، ولا لضريبة الدخل المقطوع، ولا لضريبة ريع العقارات. كما جاء في المـــادة (٢) من قانون ضريبة الدخل والمادة السابعة منه:

(يتألف الربح الصافي من مجموع نتائج أعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها بعد أن تنزل منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال أو التي تلازم نوع العمل).

### ٢-٢-٢- مكلفو ضريبة دخل الأرباح الحقيقية.

المكلفون هم من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين، تتناول الضريبة أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف التجارية وممارسة المهن والحرف الصناعية وممارسة المهن والحرف غير التجارية بّنية الربح دون الأخذ بعين الاعتبار إذا ما اخذ الشخص صفة الصناعي أو التاجر أو المهني، والمكلفين هم:

١- مؤسسات القطاع العام وشركاته على اختلافها وهي المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت المرتبطة بها الخاضعة لأحكام المرسوم التشريعي رقم /١٨/ لعام ١٩٧٤ وتعديلاته والشركات العامة الخاضعة لأحكام القانون رقم /١/ لعام ١٩٧٦.

٢- الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما كان نوعها وغايتها.

٣- المؤسسات التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها، وهي الحالة الوحيدة التي أخذ بها المشرع مبدأ التشخيص الضريبي في تحديد وعاء الضريبة.

٤-المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمؤسسات واقعة خارج سورية والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج سورية.

٥- تجار الاستيراد والتصدير بالجملة أو نصف الجملة إذا كان الاستيراد والتصدير يغلب على فعاليتهم.

٦- تجار الجملة والوسطاء بالعمولة.

٧- وكلاء المعامل والوكالات الممثلة لمنشآت أجنبية.

٨- دور السينما من الصنف الأول حسب تصنيف الدوائر المالية لاستيفاء ضريبة الملاهي والفنادق من الدرجتين الممتازة والأولى حسب تصنيف وزارة السياحة.

٩- المنشآت الصناعية غير الواردة في الفقرات السابقة إذا تجاوزت قيمة الإنشاءات والآلات المستعملة فيها لأغراض العمل الصناعي مبلغ /٦٠٠٠٠٠/ ل.س بموجب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات[١].

١٠- كل من يقوم بالتنازل عن حق الإيجار للعقارات المستثمرة والمعدة لممارسة المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية (الفروغ) .

١١- وبصورة عامة كل مكلف يقرر تكليفه بالضريبة وفق الأحكام الواردة في قانون الدخل وهم:

---

[١] المادة (٩) من القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١.

مكلفون تصدر قرارات إفرادية بإخراجهم من فئة مكلفي الدخل المقطوع.

ممارسي المهن التي يتقرر نقلها إلى فئة مكلفي الأرباح الحقيقية بموجب قرارات صادرة عن وزارة المالية.

ومن خلال ما ذكرنا نلاحظ ما يلي:

أ- لم يحاول المشرع وضع تعريف شامل للمهن والحرف والمنشآت التي تخضع أرباحها لضريبة دخل الأرباح الصناعية و التجارية وغير التجارية، بل عمد إلى تعداد أنواع المكلفين، لأنه من الصعب أن تُحصر الأعمال التي تعد تجارية طبقاً لأحكام القانون التجاري فقط، فالمشرع السوري توسع في مفهوم الأعمال التجارية حتى فرض الضريبة على عدد من الأعمال ذات الصفة المدنية كمهنة شراء العقارات بقصد بيعها، أو مهن تتناول أعمالاً تعد من الناحية القانونية أو الحقوقية أعمالاً مدنية، مثال ذلك (أعمال الخبير المحاسبي والمستشار الحقوقي)، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، لجأ المشرع إلى تعداد المكلفين الخاضعين للضريبة في فئة الأرباح الحقيقية وكل مكلف غير وارد ذكره من ضمن تلك التعدادات يعتبر مكلفاً بالضريبة في فئة الدخل المقطوع، علماً أن هذا التعداد شكل ويشكل للدائرة المالية متاعب كثيرة من أجل تحديد المكلفين، حيث تشكل اللجان لمعرفة نوع المنشأة ونوع النشاط ورقم الأعمال وموقع العمل ... الخ.

وكان يكفي أن يوضع رقم محدد لرقم الأعمال أو لصافي الربح فإن تحقق فإن المكلف يخضع لضريبة الأرباح الحقيقية[1].

ب- ونشير في هذا المجال إلى أن مؤسسات القطاع العام وشركاته على اختلافها ما زالت غير مكلفة في الدوائر المالية، حيث تعود بعض تلك المنشآت في إحدى الدوائر المالية إلى عام ١٩٦٦، وأخرى إلى عام ١٩٧٢ حيث لم تنجز تكاليفها الضريبية منذ ذلك الحين وحتى تاريخه.

### ٢.٢.٣. مطرح الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية:

يعتبر مطرح الضريبة بالنسبة لمكلفي ضريبة دخل الأرباح الحقيقية، هو الربح الصافي الضريبي أو الإيراد الصافي الضريبي أو صافي الدخل الخاضع للضريبة، على اعتبار أن صافي الدخل الخاضع للضريبة ليس هو صافي الدخل المستخرج من رصيد حساب الأرباح و الخسائر الظاهر في دفاتر المنشأة الاقتصادية، وإنما يجب تعديل هذا الرصيد بما يتفق مع أحكام التشريع الضريبي، حتى لا يبعثر المكلف صافي دخله تحت شعار (إيرادات) متهرباً بترحيلها مباشرةً إلى الاحتياطيات أو مصروفات وهمية.

---

[1] د. الخطيب، خالد، د. العدي، ابراهيم، مرجع سابق ،ص٣٣٩.

وبعبارة أخرى يجب اتباع أصول المحاسبة السليمة وقواعدها في تبيان نتيجة الدخل الخاضع للضريبة بمعناه الواسع، بتعديل صافي الدخل المحاسبي بما يتماشى مع أحكام التشريع الضريبي[1].

حيث جاء في المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل (يتألف الربح الصافي من مجموع نتائج أعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها بعد أن تنزل منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال التي تلازم نوع العمل).

ومنها نستنتج أن المشرع الضريبي في سورية لم يحدد أسساً معينة لمعرفة فيما إذا كانت الأرباح الرأسمالية والإيرادات العارضة خاضعة للضريبة أم لا، بل تركت لقواعد المحاسبة واجتهادات وزارة المالية والتي أجمعت على تحديد الوعاء الضريبي للمكلف الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات التي يقوم بها على اختلاف أنواعها ويدخل في ذلك ما ينتج من مبيع أي شيء من موجودات المشروع في أثناء ممارسة العمل أو عند تصفية أعماله.

**٣-٢-٣-١- الأرباح الخاضعة للضريبة.**

**٣ ـ ٢ ـ ٣ ـ ١ ـ ١ ـ أرباح الاستغلال المادي[2]:**

وهي الأرباح الناجمة عن العمليات التي تباشرها المنشأة في نطاق الاستغلال العادي ويختلف تحديد هذه الأرباح من مشروع لآخر.

**ففي المشروع التجاري:**

يتحدد الربح الإجمالي على أساس الزيادة في صافي قيمة المبيعات بعد خصم مردودها من تكلفة المبيعات والمعبر عنه بالمعادلة التالية:

الربح غير الصافي = صافي المبيعات + بضاعة آخر المدة – (صافي المشتريات + بضاعة أول المدة).

**أما في المنشأة الصناعية:**

يتحدد الربح الإجمالي على أساس زيادة صافي قيمة المبيعات عن تكلفة الإنتاج، ويعبر عنها بالشكل التالي:

الربح غير الصافي = صافي المبيعات+ بضاعة آخر المدة (المواد الأولية و السلع نصف المصنعة وتامة الصنع) – (صافي قيمة المشتريات[3]+البضاعة المدورة والمواد الأولية والسلع نصف المصنعة وتامة الصنع+أجور اليد العاملة).

---

[1] د. الخطيب، خالد: الاصول العلمية، مرجع سابق، ص ٤٣ ـ ٤٤.

[2] د. الخطيب، خالد: الاصول العلمية، مرجع سابق، ص ٥١.

[3] اما صافي قيمة المشتريات أو تكلفة الانتتاج التام.

أما في المنشآت التي تقوم بتأدية الخدمات للغير، فتحدد الأرباح الإجمالية بالنسبة لها بقيمة الزيـــادة في الإيرادات المحصلة من تأدية الخدمات على النفقات التي صرفت في تقديم هذه الخدمات.

ويحدد الربح الإجمالي في المنشآت عن طريق حساب المتاجرة، ويتضمن هذا الحساب العناصر الرئيسية التي يجب على الفاحص الضريبي أن يوليها عناية خاصة، وأهم العناصر التي يحتويها حساب المتاجرة هي المشتريات، المبيعات، والمخزون السلعي.

هذا و يدخل في نطاق أرباح الاستغلال المادي مفهوم الربح الصافي بعد تتزيل النفقات والمصـــاريف الإدارية والمالية المقبولة أو ما يعبر عنه بالمرحلة الأولى من حساب الأرباح والخسائر، والذي تكون نتيجته في المحصلة هي الربح الصافي الناتج عن العمليات الأساسية التي تباشرها المنشاة، أو ما يسمى بأربـــاح النشاط الأساسي.

وقد حددت المادة (٧) الوارد ذكرها، النفقات والأعباء القابلة للتتريل وهي:

بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل وقيمتها التأجيرية (إذا كانت ملكاً للمكلف) على أســس البدلات أو القيم المستند إليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية[١].

الرواتب والأجور والإكراميات التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلاً من خدماتهم[٢].

كما يسمح بتتريل ما تصرفه المنشأة لتحسين المستوى الاجتماعي والصحي للعاملين فيـــها حسـب نظامها ووفقاً للقوانين النافذة، لأن هدف هذه النفقات هو زيادة الإنتاجية في المنشأة.

المدفوع من بدل تأمين العمال والمستخدمين والمتعلقة بالاستثمار وإنتاج الربح حصراً وفقاً لأحكـــام قانون التأمينات الاجتماعية، ولا يجوز تحميل الأرباح ببدلات التأمين على الحياة لصاحب العمل أو أحـد الشركاء كونها توزيعاً للربح واستعمالاً له وليست عبئاً عليه.

الاحتياطي المدخر لدفع تعويض التسريح أو معاشات التقاعد، أو تعويضات الطوارئ وفقاً لقـــانون العمل.

الاستهلاكات المقبولة بصورة عامة تبعاً للعادات المألوفة في كل نوع من أنواع الصناعة و التجـــارة والمهن والحرف ما عدا استهلاك العقارات .

---

[١] وتتميز قيمة هذه البدلات أو القيمة التأجيرية لها بالتدني الشديد في القيمة لغياب عملية إعادة التخمين ( التقييم ) للعقارات في سوريا ومنذ عام ١٩٦٥ كما سنرى عند بحث ضريبة ريع العقارات.

[٢] تعتبر رواتب الشركاء في شركات التضامن من الرواتب و الأجور ، كونها حصة من الأرباح أساسا ، أما ما يتقاضاه رئيس و أعضاء مجلس الإدارة والمدير العام في الشركات المساهمة فتعتبر من الرواتب و الأجور وبالتالي من النفقات القابلة للتتريل.

الرسوم والضرائب المترتبة في سورية على المكلف والمدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الأرباح ما عدا الضرائب على الدخل المفروضة بموجب القانون.

التبرعات المدفوعة مقابل إيصالات رسمية.

وبشكل عام سمح قانون ضريبة الدخل في سورية بتنزيل جميع الأعباء والنفقات والمصاريف التي تتخذ صفة المصاريف الإيرادية وتخص دورة تجارية واحدة، وتعتبر ضرورية لحسن سير العمل وتؤدي بشكل مباشر أو غير مباشر إلى زيادة ربحية المنشأة على أن تكون مؤيدة بالوثائق والمستندات اللازمة.

ومن جهة أخرى، فقد حددت المادة رقم (٨) من قانون ضريبة الدخل بعض النفقات التي لا يجوز تنزيلها، حيث أكدت بشكل خاص على ما يلي:

النفقات التي تزيد من رأس المال بما في ذلك النفقات على تحسين الموجودات ما عدا النفقات الخاصة بالصيانة.

النفقات الشخصية أي المبالغ التي يتقاضاها صاحب المنشأة أو الشريك مقابل مساهمته بالإدارة.

المبالغ التي يتقاضاها الشركاء في شركات التضامن أو الشركاء المسؤولون بدون حد في شركات التوصية البسيطة أجرة لهم على إدارة العمل.

### ٣ ــ ٢ ــ ٣ ــ ١ ــ ٢ ــ الأرباح الرأسمالية:

تتكون الإيرادات الرأسمالية من الزيادة التي تطرأ على قيمة الموجودات الثابتة العينية وغير العينية التي تملكها المنشأة .تخضع هذه الأرباح للضريبة على الدخل تماشياً مع نظرية الميزانية وانسجاماً مع خاصة (فرض الضريبة على الدخل بمعناه الواسع)، وتأتي هذه الأرباح من:

**التصرف بموجودات مادية ثابتة :**

وتشتمل على الأرباح الناجمة عن بيع الأصول الثابتة المادية أو استبدالها أو هلاكها، وتحتسب بالفرق بين ثمن مبيع الأصل و القيمة الدفترية له.

**التصرف بموجودات ثابتة (معنوية):**

حيث أخضع المشرع الضريبي في سورية التنازل الكلي أو الجزئي عن حق الأرباح الرأسمالية الناجمة عن الإيجار لقاء عوض أو بدل للضريبة على الدخل[١].

**إعادة تقييم الأصول الثابتة :**

قد تقوم المنشأة بإعادة تقييم لموجوداتها الثابتة نتيجة التضخم أو نتيجة لأي سبب آخر، وإن إعادة التقدير هذا قد ينجم عنه أرباح تدعى بأرباح إعادة التقدير أو التقييم.

---

[١] المادة (٦) من القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١ .

وحيث أن المشرع الضريبي السوري لم يتطرق إلى هذا النوع من الأرباح، إلا أن القاعدة في هذا المجال تنص على اعتبار:

أرباح إعادة التقييم الهادفة إلى إظهار قيمة الأصول الثابتة بقيمتها الحقيقية غير خاضعة للضريبة على الدخل، كونها إجراء محاسبي دفتري بحيث لا يترتب عليه تصرف فعلي بالبيع والضريبة لا تفرض إلا على الأرباح الفعلية .

أرباح إعادة التقييم الهادفة إلى تغيير الشكل القانوني أو تعديله ونجم عنه تصفية المنشأة أو جزء منها، تخضع للضريبة على الدخل.

**٣ ــ ٢ ــ ٣ ــ ١ ــ ٣ ــ الأرباح العرضية.**

وتنتج هذه الأرباح عن العمليات العارضة التي لا تدخل أساساً في النشاط الرئيسي للمكلف كالتعويضات التي تحصل عليها المنشأة من شركات التأمين و الديون المحصلة والتي سبق إعدامها و العطل و الضرر وغيرها من العمليات الاستثنائية التي تحدث بصورة عارضة.

**٣-٢-٣-٢- الطريقة المتبعة في تقدير المادة الخاضعة للضريبة** (حسب التشريع الضريبي في سورية).

لقد أشارت بعض الدراسات إلى أن التشريع الضريبي السوري قد عرف خلال تطوره الطرق الثلاثة، واستقر العمل بطريقتين وهما:

طريقة التقدير الحقيقي و المباشر فيما يتعلق بتكليف ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية.

طريقة التقدير الجزافي فيما يتعلق بتكليف الدخل المقطوع.

ومن خلال الاطلاع على واقع العمل الميداني للدوائر المالية تبين أن هناك طريقة واحدة متبعة في تقدير المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها، سواء فيما يتعلق بالضريبة على دخل الأرباح الحقيقية أو الدخل المقطوع، وهذه الطريقة هي ( طريقة التقدير الجزافي ).

إن العمل بما يسمى (خطة الإنجاز) وبدءاً من تكاليف عام ١٩٨٤ ولإنجاز التراكم الضريبي وما استتبعه من لجوء الدوائر المالية إلى:

- رفض قيود المكلف لجهة تحديد رقم العمل ومعدل الأرباح الإجمالية والصافية وبشكل مستمر وسواءً كانت حقيقية أو مبالغ فيها.
- تعديل أرقام العمل والتقدير المباشر لنسب الأرباح الإجمالية أو الصافية من رقم العمل المعدل.
- رفض مبدأ تحقق الخسارة فالمكلف هو رابح وبشكل دائم وعليه فإن جميع بيانات المكلفين هي عبارة عن بيانات كاذبة مما أفقد الثقة وبشكل كامل بين المكلفين والدوائر المالية.
- عدم الاعتماد على قواعد واضحة ومحددة في التكليف الضريبي.

تعد التكاليف الضريبية من قبل مراقبي الدخل (مكتبياً) وعلى مدار سنوات مالية عديدة بحيث أصبح المراقب يقوم بنسخ تكاليف السنوات اللاحقة عن السنوات السابقة وبغض النظر عن التغيرات التي قد تطرأ إما على صعيد المكلف بشكل خاص أو على صعيد النشاط الاقتصادي العام .الأمر الذي أمعن في إضعاف إجراءات التحقق و الجباية، الكفاءات و الخبرات، وتخلف الكوادر في الدوائر المالية عن ركب التطورات على صعيد علمي المحاسبة المالية والضريبية. هذا كله أدى إلى تعرض الخزينة العامة للدولة إلى خسائر متراكمة تجلت بما يلي:

تقدير المادة الضريبية بشكل أقل من الواقع وهذا يؤثر بشكل سلبي على العائدات الضريبية.

تفريغ البيانات والمستندات والدفاتر التي يقدمها المكلف من مضمونها.

مما أدى إلى تخلف مهنة المحاسبة وعدم قيامها بدورها على أكمل وجه لما لها من تأثير على إدارة المنشأة وتوجيهها بشكل صحيح، وانخفاض الوعي الضريبي لدى المكلفين.

انعدام الثقة والتعاون بين الدائرة المالية والمكلفين.

زيادة احتمالات الرشوة والفساد والتحيز نتيجة الاعتماد على التقدير ودون قواعد واضحة ومحددة.

قلة العدالة الضريبية.

الأمر الذي ترتب عليه اتساع رقعة التهرب الضريبي بشكل كبير جداً واستمرار النزف الهائل في موارد الخزينة ، بدلاً من زيادتها.

### ٢.٢.٤.معدل الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية .

لقد حددت المادة (١٦) من قانون ضريبة الدخل المعدلة بالـ م.ت. رقم /٢٤/ لعام ١٩٥١ و الـ م.ت. رقم /٣٨/ لعام ١٩٦٥ والمادة الأولى من الـ م.ت.رقم /٣٢٦/ لعام ١٩٦٩ والقانون /٣١/ لعام ١٩٧٥ معدلات الضريبة التصاعدية على الأرباح الصافية الحقيقي حسب النسب الآتية بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية[1] :

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١% | عن جزء الربح الواقع بين الحد الأدنى المعفى[(٢)] | | و | ١٠٠٠٠ | ل.س |
| ٦% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ١٠٠٠٠ | حتى | ٢٠٠٠٠ | ل.س |
| ١١% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ٢٠٠٠٠ | حتى | ٣٠٠٠٠ | ل.س |
| ١٦% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ٣٠٠٠٠ | حتى | ٤٠٠٠٠ | ل.س |
| ٣١% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ٤٠٠٠٠ | حتى | ٥٠٠٠٠ | ل.س |
| ٣٦% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ٥٠٠٠٠ | حتى | ٦٠٠٠٠ | ل.س |

[1] د. اسيوفي، قحطان، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص٢١٦.

(٢) ألغي بموجب القانون رقم ٢٣ لعام ١٩٨٦ وبدءً من تكاليف ١٩٨٦.

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٤١% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ٦٠٠٠٠ | حتى | ٧٥٠٠٠ | ل.س |
| ٤٦% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ٧٥٠٠٠ | حتى | ١٠٠٠٠٠ | ل.س |
| ٥١% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ١٠٠٠٠٠ | حتى | ٢٠٠٠٠٠ | ل.س |
| ٥٦% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ٢٠٠٠٠٠ | حتى | ٤٠٠٠٠٠ | ل.س |
| ٦١% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ٤٠٠٠٠٠ | حتى | ٧٠٠٠٠٠ | ل.س |
| ٦٦% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ٧٠٠٠٠٠ ل.س | | | |

ويضاف على الضريبة ٣٠% مجهود حربي

ويضاف على الضريبة ١٠% إدارة محلية في جميع المحافظات عدا محافظة دمشق (٤%) وريف دمشق (٧%) .

ويمكن احتساب حجم هذه الإقتطاعات كالتالي:

| الربح الصافي (بالليرة السورية) | | | نسبة اقتطاع ضريبة الدخل على الأرباح مع إضافاتها | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | ٥٠٠٠٠ | ل.س | معدل | ٣٠% | اقتطاع |
| | ١٠٠٠٠٠ | ل.س | معدل | ٤٥% | اقتطاع |
| | ٢٠٠٠٠٠ | ل.س | معدل | ٥٨% | اقتطاع |
| | ٤٠٠٠٠٠ | ل.س | معدل | ٦٨% | اقتطاع |
| | ٧٠٠٠٠٠ | ل.س | معدل | ٧٥.٥% | اقتطاع |
| ما يزيد عن | ٧٠٠٠٠٠ | ل.س | معدل | ٨٢.٥% | اقتطاع |

استمر العمل بهذه الشرائح والمعدلات حتى صدور القانون رقم /٢٠/ الصادر بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم /٤٨٣٦/ تاريخ ١٩٩١/١٢/٣١، حيث جاء في المادة (١) من القانون المذكور(تعدل النسب والشرائح الضريبية المنصوص عليها في المادة (١٦) المعدلة من قانون ضريبة الدخل الصادر في الـ م.ت. رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية عدا المساهمة في المجهود الحربي وإضافة الإدارة المحلية كما يلي:

١٠ % عن جزء الربح الصافي حتى ٢٠٠٠٠ ل.س

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١٤% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ٢٠٠٠٠ | حتى | ٥٠٠٠٠ | ل.س |
| ١٨% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ٥٠٠٠٠ | حتى | ١٠٠٠٠٠ | ل.س |
| ٢٢% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ١٠٠٠٠٠ | حتى | ٢٠٠٠٠٠ | ل.س |
| ٢٦% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ٢٠٠٠٠٠ | حتى | ٤٠٠٠٠٠ | ل.س |
| ٣٠% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ٤٠٠٠٠٠ | حتى | ٦٠٠٠٠٠ | ل.س |
| ٣٥% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ٦٠٠٠٠٠ | حتى | ٨٠٠٠٠٠ | ل.س |
| ٤٠% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ٨٠٠٠٠٠ | حتى | ١٠٠٠٠٠٠ | ل.س |
| ٤٥% | عن جزء الربح الذي يتجاوز | ١٠٠٠٠٠٠ | ل.س | فما فوق | |

ويضاف على الضريبة كما هو وارد أعلاه (٣٠٪) مجهوداً حربياً

كما يضاف (١٠٪) إدارة محلية، وتتغير نسبة الإدارة المحلية تبعاً للمحافظة المطبقة فيها الضريبة .

ويمكن احتساب حجم هذه الإقتطاعات كما يلي :

| الربح الصافي (بالليرة السورية) | | | نسبة اقتطاع ضريبة الدخل على الأرباح مع إضافاتها | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | ٢٠٠٠٠ | ل.س | معدل | ١٤٪ | اقتطاع |
| | ٣٠٠٠٠ | ل.س | معدل | ١٩.٦٪ | اقتطاع |
| | ٥٠٠٠٠ | ل.س | معدل | ٢٥.٢٪ | اقتطاع |
| | ١٠٠٠٠٠ | ل.س | معدل | ٣٠.٨٪ | اقتطاع |
| | ٢٠٠٠٠٠ | ل.س | معدل | ٣٦.٤٪ | اقتطاع |
| | ٢٠٠٠٠٠ | ل.س | معدل | ٤٢٪ | اقتطاع |
| | ٢٠٠٠٠٠ | ل.س | معدل | ٤٩٪ | اقتطاع |
| | ٢٠٠٠٠٠ | ل.س | معدل | ٥٦٪ | اقتطاع |
| ما يزيد عن | ١٠٠٠٠٠٠ | ل.س | معدل | ٦٣٪ | اقتطاع |

إن بقاء المعدلات الأولى الصادرة بالقانون /٣١/ لعام ١٩٧٥ لمدة سبعة عشر عاماً متتالية دون تغيير على الرغم من التحولات والتطورات الاقتصادية والمالية والنقدية التي شهدها العالم وتأثر بها الاقتصاد الوطني، أدى إلى مضاعفات خطيرة وتفاقم مشكلات على درجة عالية من الأهمية ظهرت نتائجها جلية فيما بعد.

فمع الأخذ بعين الاعتبار التصحيحات التي جرت في سعر صرف الليرة السورية في عام ١٩٨٧، والانفتاح الاقتصادي الذي شهده القطر آنذاك وعوامل أخرى . تضاعفت نتيجة لذلك أرقام أعمال المكلفين بضريبة دخل الأرباح وكذلك أرقام الربح السنوي بزيادات تضخمية في بعضها، مما جعل ضريبة دخل الأرباح الحقيقية بمعدلاتها التصاعدية وإضافاتها تقتطع جزءاً كبيراً من الدخل السنوي الصافي للمكلف حيث وصل إلى (٩٣٪) منه، واستمر هذا الأمر لعدة سنوات متتالية حتى صدور القانون رقم /٢٠/ في ٣١/١٢/ ١٩٩١. الذي عدل كل من الشرائح و المعدلات علماً بأن هذا التعديل كان ضرورياً آنذاك، حتى عام ١٩٩٤ ضمناً.

أثناء تلك الفترة وبعدها وبالرغم من استمرار سلسلة التطورات والتحولات الاقتصادية قدماً، مع اختفاء عوامل سابقة ( الظاهرة التضخمية المزمنة ) وظهور عوامل جديدة (ظاهرة الركود المزمنة)، لا تزال تلك الشرائح والمعدلات معمولاً بها حتى الآن حيث تقتطع ضريبة دخل الأرباح حالياً مع إضافاتها حوالي (٦٣٪) من الربح السنوي الصافي للمكلف، وكأن التشريع الضريبي في سورية قد أصبح عاجزاً بمقوماته الحالية من ركب التطورات الاقتصادية والمالية والنقدية التي يشهدها القطر العربي السوري.

### ٣-٢-٤-٢- دراسة تحليلية للمعدلات والشرائح الضريبية .

من خلال دراسة مقارنة للمعدلات و الشرائح المطبقة في بعض الدول المتقدمة و الناميـــة والبلـــدان المجاورة[١]:

| الدولة | ضريبة الأشخاص الطبيعيين | ضريبة الشركات |
|---|---|---|
| أ- الولايات المتحدة | ٥% - ٢٨% - ٣٣% - ٢٨% | ٥% - ٢٥% - ٣٤% |
| بداية الشريحة الأولى | للأعزب ١٨٠٠٠$ (٩٠٠٠٠٠) ل.س | ٥٠٠٠٠ دولار |
| بداية الشريحة الأخيرة | للأعزب ٩٠٠٠٠$ (٤٥٠٠٠٠٠) ل.س | ٧٥٠٠٠ دولار |

| الدولة | ضريبة الأشخاص الطبيعيين | ضريبة الشركات |
|---|---|---|
| ب - فرنسا (لغاية ١٨١٤٠ ف.ف لا تفرض ضريبة) | من الصفر إلى ٦٠.٨% | ٣٤% نسبة ثابتة |
| بداية الشريحة الأولى | ١٨١٤٠ ف . ف | - |
| بداية الشريحة الأخيرة | ٢٤٦٧٧٠ ف . ف | - |

| الدولة | ضريبة الأشخاص الطبيعيين | ضريبة الشركات |
|---|---|---|
| ج- بريطانيا | ٢٠% - ٢٥% - ٤٠% | ٣٣% نسبة ثابتة |
| بداية الشريحة الأولى | ٢٥٠٠ جنيه إسترليني | - |
| بداية الشريحة الأخيرة | ٢٣٧٠١ جنيه إسترليني | - |

| الدولة | ضريبة الأشخاص الطبيعيين | ضريبة الشركات |
|---|---|---|
| ء- إيطاليا (تتعدل أسعار الضريبة سنوياً بما يتناسب مع معدلات التضخم) | ٧.٢% - ١٠% - ٤.٤% - ٢٢% - ٢٧% | ٣٦% نسبة ثابتة |
| بداية الشريحة الأولى | ٧.٢ مليون لير إيطالي | - |
| بداية الشريحة الأخيرة | ما يزيد عن ٣٠ مليون لير إيطالي | - |

| الدولة | ضريبة الأشخاص الطبيعيين | ضريبة الشركات |
|---|---|---|
| هـ - الأردن | % - ١٠% - ٥% - ٢٠% - ٢٥% - ٣٠% | ٥% - ٣٥% - ٢٥% + ١٠% عند توزيع الأرباح على المساهمين |
| بداية الشريحة الأولى | ٢٠٠٠ دينار (١٤٥٠٠٠ ل.س) | - |
| بداية الشريحة الأخيرة | ١٦٠٠٠ دينار (١١٦٠٠٠٠ ل.س) | - |

[١] د. حليلاتي، محمد: التهرب الضريبي ، مرجع سابق.ص٦.

و – مصر　　　　الحد الأقصى للضريبة ٤٠%

ز – سوريا　　　　١٤% – ١٩.٦% – ٢٥.٢% – ٣٠.٨% –　　　　مساهمة صناعية ٤٤.٨%

(الضريبة مع المجهود الحربي　٣٦.٤% – ٤٢% – ٤٩% – ٥٦% – ٦٣%　　　　مساهمة غير صناعية ٥٦%

و الإدارة المحلية)　　　　صناعية محدودة المسؤولية ٥٩%

بداية الشريحة الأولى　　　　٢٠٠٠٠ ليرة سورية

بداية الشريحة الأخيرة　　　　ما فوق المليون ليرة سورية .

يتبن لنا من هذه الدراسة المقارنة أن معدلات الضريبة في سورية من أعلى المعدلات في العالم وتتميز :

<u>بتعدد الشرائح:</u>

ففي الأردن هناك (٦) شرائح بينما في سورية تصل إلى (٩) شرائح.

<u>ضيق الشريحة الواحدة:</u>

إذ لا يزيد حجم الشريحة الأولى عن /٢٠٠٠٠/ ل.س في سورية و معدل الضريبة عليها (١٤%) بينما في الأردن تبلغ الشريحة الأولى /٢٠٠٠/ دينار و تعادل / ١٤٥٠٠٠/ ل.س و معدل الضريبة عليها (٥%) فقط.

ولا بد من الإشارة من خلال الاطلاع على المعدلات و الشرائح المطبقة في بعض دول العالم أن جميع هذه الدول الواردة تطبق الضريبة الموحدة على مجمل الدخل باستثناء سورية التي ما تزال تعتمد على نظام الضرائب النوعية.

**٣-٢-٤-٣- الآثار المترتبة على الاقتطاع المرتفع للضريبة .**

من خلال ما سبق نجد أن معدلات الضريبة في سورية هي من أعلى المعدلات في العالم وهذا أدى و يؤدي إلى إحداث آثار سلبية على قدر كبير من الأهمية نذكر منها:

**<u>٣- ٢ – ٤ – ٣ – ١ – عدم عدالة الضريبة :</u>**

إن تحقيق مبدأ العدالة الضريبية يتطلب توافر مجموعة من الشروط أهمها على الإطلاق:

- تصاعد سعر الضريبة.
- الاعتدال في سعر الضريبة.

وإنّ ارتفاع معدل الاقتطاع الضريبي السنوي يصل إلى (٦٣%) من الأرباح السنوية الصافية التي يحققها المكلف، وما يترتب عليه من ارتفاع العبء الضريبي، وتجاوز المقدرة التكليفية للمكلفين سيؤدي إلى عدم الالتزام والتهرب الضريبي الأمر الذي يترتب عليه تناقص الحصيلة الضريبية بدلاً من زيادتها.

وتطبيقاً لمفهوم العدالة الضريبية،فقد تضمنت قوانين الضرائب في بعض الدول كإيطاليا على ربط حدود شرائح الدخل سنوياً مع التغير في بعض مؤشرات الدخل كنصيب الفرد من الناتج المحلي[1].

**٣-٢-٤-٣-٢- تناقص الحصيلة الضريبية.**

قد يخيل للبعض أن وجود معدل ضريبي مرتفع يعني بالضرورة زيادة الحصيلة الضريبية. هذا الأمر غير صحيح على الإطلاق، فقد قام أحد خبراء الضرائب في الولايات المتحدة الأمريكية بدراسة عن العلاقة بين معدل الضريبة والحصيلة الضريبي، وتبين له أن هذه العلاقة تبقى طردية، أي تزداد الحصيلة الضريبية مع ارتفاع سعر الضريبة إلى أن يصل معدل الضريبة إلى (٣٠%) من الدخل، عندها تبدأ الحصيلة بالتراجع، وكل زيادة في معدل الضريبة بعد ذلك يتبعه تناقص في الحصيلة وذلك بسبب تضاؤل الحافز لدى المستثمرين على العمل أو زيادة محاولاتهم للتهرب من الضريبة.

لذلك أجرت معظم الدول الأوربية وكذلك الولايات المتحدة الأمريكية وبعض البلدان النامية إصلاحا ضريبياً متكاملاً من أهم مقوماته تخفيض أسعار الضريبة سواءً على مستوى الأشخاص الطبيعيين أو على مستوى ضريبة الدخل على الشركات، حيث انخفض المعدل الحدي الأقصى إلى (٣٠ – ٤٠%)، مع توسيع القاعدة الضريبية[2] عن طريق تقليل عدد الإعفاءات الممنوحة، والبحث عن مطارح ضريبية جديدة أو الحد من التهرب الضريبي لمطارح ضريبية قائمة.

**٣-٢-٤-٣-٣- التهرب الضريبي.**

كما لاحظنا سابقاً أن من أهم أسباب زيادة نسبة التهرب الضريبي تعود إلى زيادة معدلات الاقتطاع الضريبي وارتفاع العبء الضريبي، ويعد من أهم المواضيع في السياسة الضريبية بشكل خاص والسياسة المالية بشكل عام ، كما ذكر آدم سميث في كتابه( ثروة الأمم ):

(إن تخفيض العبء الضريبي أفضل للدولة من عبء ضريبي مرتفع فوق طاقة الدافعين، إن الدخل المحرر من الضريبة يمكن أن يولّد دخلاً مستقبلياً يحّصل منه ضريبة لصالح الخزينة).

ويقول:

(إن العبء الضريبي المعتدل يجعل المكلفين يدفعون الضريبة بسهولة مما يحرر الحكومة من اتخاذ الوسائل و التدابير لمكافحة التهرب الضريبي).

---

[1] د. حليلاتي، محمد: التهرب الضريبي ، مرجع سابق.

[2] د. حليلاتي، محمد: التهرب الضريبي ، مرجع سابق.

إن التهرب الضريبي في سورية ( البالغ ٢٠٠%)[١]، يعود وبشكل رئيسي إلى ارتفاع معدلات الاستقطاع الضريبي إلى حد أن التزام المكلف بالتصريح عن ربحه الحقيقي سيؤدي به المطاف في نهاية الأمر إلى التضحية بأكثر من ثلثي دخله كضريبة، وإذا ما أضيفت إليها الرسوم و الضرائب الأخرى فإنه لن يتبقى له من دخله ما يسد حاجاته الأساسية.

**٣-٢-٤-٣-٤-١- الركود الاقتصادي وإعاقة الاستثمار.**

إن من أسباب الركود الاقتصادي الذي يعاني منه القطر العربي السوري منذ عام ١٩٩٥يعود إلى الارتفاع المزمن في معدلات الاقتطاع الضريبي.

فبعد فترة من الازدهار الاقتصادي استمرت حتى عام ١٩٩٤ ترافقت مع زيادات مهمة في الناتج المحلي الإجمالي وارتفاع معدلات النمو الاقتصادي، لم توظف مواردها بالشكل المطلوب وتبددت تلك الزيادات ليبدأ انكماشاً اقتصادياً بدأت ملامحه بالظهور منذ عام ١٩٩٥ وهي مستمرة حتى الآن ، علماً بأن معدلات الاقتطاع الضريبي ( التي تعتبر الأعلى في العالم ) لم تتغير منذ عام ١٩٩١ على الرغم من التبدلات الاقتصادية المذكورة، حيث كان من الممكن أن تلعب الضريبة ( باعتبارها من أهم أدوات السياسة المالية والاقتصادية التي تساهم في عملية إعادة التوازنات إلى الهياكل الاقتصادية، تحقيقاً لمبدأ تدخل الدولة إلى جانب كل من السعر والأجر والفائدة )، دوراً متعاكساً في كلتا الحالتين، ففي حالة الازدهار وعلى الرغم من زيادة معدلات الاقتطاع الضريبي عن الحدود أو السقوف العالمية، فقد كان مقبولاً في تلك الفترة، إلا أنه وفي حالة الركود الاقتصادي الذي عانى أو تعاني منه الأسواق في سورية، فإن الضريبة في هذا المجال يجب أن تلعب دوراً معاكساً من خلال التخفيض السريع في معدلاتها لبقاء أكبر ما يمكن من الأرباح في أيدي المنتجين و المستثمرين لإعادة تفعيل الطلب الفردي وبعث الدورة الاقتصادية من جديد.

يقول ابن خلدون في هذا المجال:

(إذا كان الاقتطاع كثيراً عاماً في جميع أبواب المعاش كان القعود عن الكسب كذلك، .. . فإذا قعد الناس عن المعاش وانقبضت أيديهم عن المكاسب كسدت أسواق العمران، واختل حال الدولة).

والذي حدث أن معدلات الاقتطاع الضريبي لم تزل كما هي وفي كلتي الحالتين، بل وتنامت الحصيلة الضريبية في فترات الركود الاقتصادي إمعاناً لحالة الكساد وإزالة كل تحفيز جديد على الاستثمار.

---

[١] د. خضور، رسلان : سياسة الإعفاءات مرجع سابق.

وعليه لا يمكن القول بأن الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية بمعدلاتها الحالية تشجع على الاستثمار وتستقطب رؤوس الأموال اللازمة لعملية التنمية، هذا فيما يتعلق بالمطارح الضريبية المكلفة قانوناً، كما ينطبق القول على الإعفاءات الضريبية الكاملة التي منحت لفعاليات القطاع الخاص المقامة على أساس قانون الاستثمار رقم /١٠/ الصادر في عام ١٩٩١ لما كان لها من آثار سلبية على عدالة الضريبة وتضييق قاعدة الضرائب، وإعفاء جزء كبير من الناتج المحلي الإجمالي من الضريبة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فهي مسقوفة بمدة زمنية مقدارها (٥) سنوات[1] أو (٧) سنوات، علماً أن عمر المشاريع الاستثمارية تبلغ أضعاف هذه المدة.

كما أنّ الإعفاءات في قوانين الاستثمار يجب أن ترتبط بأهداف معينة، كالاستثمار في مناطق مختلفة حسب حاجة البلد، وفي مجالات محددة، وربطها بتشغيل عدد معين من العمال لمعالجة مشكلة البطالة وتشجيع تكوين الشركات المساهمة، ويفضل أن يكون الإعفاء جزئياً وليس كلياً، كما هو الحال في بعض الدول المجاورة حيث لا تتجاوز قيمة الإعفاء (٢٥-٥٠% ) من الضريبة.

ونتيجة لما سبق نجد أن مساهمة القطاع الخاص في مجمل تكوين رأس المال الثابت قد بدأت بالتراجع بدءاً من عام ١٩٩٢ حيث بلغت (٦٨%) ثم انخفضت خلال السنوات ٩٣-٩٤-٩٥-٩٦-٩٧- على التوالي إلى:

٦٢% - ٥٨% - ٥٦% - ٥٣% - ٤١% - وكذلك انخفضت مساهمة القطاع الخاص بالاستثمارات بالأرقام المطلقة و بالأسعار الجارية بدءاً من عام ١٩٩٥ حيث بلغت في السنوات ٩٥-٩٦-٩٧ – على التوالي (٨٧) مليار – (٨٥) مليار – (٦٧) مليار ل.س .

ومن المفيد ذكره في هذا المجال أحد الأخطاء التي وقع فيها المشرع الضريبي عند إصدار القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١، حيث ورد في المادة (٣) منه:

(تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة في القطاعين الخاص والمشترك والتي مركزها الرئيس في سورية عن جميع نشاطاتها وفق النسب المقطوعة التالية (عدا المساهمة في المجهود الحربي وإضافة الإدارة المحلية):

٣٢% للشركات المساهمة الصناعية.

٤٠% للشركات المساهمة الأخرى في الصناعة.

٤٢% للشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة ).

[1] قانون الاستثمار رقم ١٠ لعام ١٩٩١ وتعديلاته.

كما ورد في المادة (٤) منه:

(تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية الناجمة عن عمليات التصدير إلى دول القطع الحر حصـــراً وفقاً للنسب المحددة في المادة الأولى من هذا القانون وبما لا يتجاوز نسبة /٣٥%/ ( عــــدا المســـاهمة في المجهود الحربي وإضافة الإدارة المحلية). وفي حال وجود أرباح محققة عن نشاطات أخرى تضاف لأربـــاح التصدير وتخضع للنسب والشرائح الضريبية التصاعدية).

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا، ما هو المعدل الضريبي الذي سيطبق في حال قيام شـــركة مســـاهمة صناعية تعمل في تصدير كافة منتجاتها، هل هو المعدل الأول (٣٢%) كونها صناعية مساهمة أم المعـــدل الثاني (٣٥%) كون إنتاجها مخصص للتصدير ؟؟؟.

علماً بأن التركيز على تحفيز المنشآت الصناعية على التصدير يتطلب إخضاع أرباح هذه المنشآت مـــن عمليات التصدير إلى معدل ضريبي أقل وليس العكس.

### ٢.٥.٢. البيان الضريبي والوثائق والدفاتر الحاسبية الملزمة.

سنبدأ باســـتعراض ودراســـة البيـــان الضريـــبي أولاً ثم الانتقـــال إلى دراســـة الدفـــاتر والقيـــود والمستندات والوثائق التي يجب على مكلفي الأرباح الحقيقية الالتزام بإعدادها وتقديمها إلى الدوائر المالية.

لقد انطلقنا من دراسة البيان أولاً، تماشياً مع الواقع القائم، وخلافاً لما هو سائد في جميع دول العالم في اعتبار البيان الضريبي نتيجة أو خلاصة تستخلص من واقع الحسابات والدفاتر المفتوحة بدءاً من أول عـام التكليف.

فالبداية تكون مع إعداد البيان الضريبي من قبل المكلفين (وعادة ما يقوم مراقبي الدخل بهذه المهمـــة)، ثم ومن نتيجة حساب الأرباح والخسائر يتم تركيب الدفاتر المحاسبية ومحاولة توثيق بعض ما جاء فيـــها من أرقام عمل ومصاريف ونفقات خلال مدة زمنية كافية أقلها سنتين ماليتين ، ثم ليصبح هذا البيـــان وهذه الدفاتر والقيود والمستندات عبارة عن تحصيل حاصل ليس لها قيمة إطلاقاً مع وجود ما يســـمى بخطة الإنجاز ونسب الأرباح الجاهزة التي ستطبق مهما كانت نتيجة هذا المكلف ومهما كـــان وضعـــه وظروفه وبياناته ودفاتره، إمعاناً في تطبيق أسلوب التقدير الجزافي، والابتعاد كل البعـــد عـــن التقديـــر الحقيقي للأرباح الصافية الحقيقية للمكلفين، ليتحول بذلك التكليف بضريبة دخل الأرباح الحقيقيـــة إلى نوع من أنواع التكليف بضريبة الدخل المقطوع وهذا ما سنستعرضه في الصفحات التالية.

#### ٣-٢-٥-١- البيان الضريبي.

إن تحديد وعاء الضريبة على أساس تصريح المكلف يعتبر من أكثر الطرق عقلانية وموضوعية، فليس أكثر من المكلف نفسه من يعرف بحقيقة دخله (انسجاماً مع طريقة التقدير الحقيقي التي تطبق في العديد

من دول العالم )، كما يعتبر البيان أوالتصريح الضريبي المادة الأساسية التي تبنى عليها جسور التعاون والنقاش والحوار بين المكلفين والدوائر المالية، وهو الذي يسمح لهذه الأخيرة بإعداد تقارير التكاليف الضريبية على أسس وقواعد سليمة.

لقد ألزم المشرع الضريبي في سورية كل مكلف خاضع لضريبة دخل الأرباح الحقيقية أن يقدم إلى الدوائر المالية بياناً مصرحاً فيه عن أرباحه الصافية الخاضعة للضريبة. وفي هذا المجال سنتناول بالبحث النقاط التالية:

٣-٢-٥-١-١- بيان المكلف (التصريح الضريبي).

يمكن تعريف البيان الضريبي أو التصريح الضريبي بأنه (عبارة عن اعتراف خطي يقدمه المكلف سنوياً للدوائر المالية ضمن فترة زمنية محددة، يتضمن أرباحه الصافية الخاضعة للضريبة المتحققة خلال السنة السابقة لسنة تقديم البيان[1]).

وقد ألزم المشرّع الضريبي في سورية كلّ مكلّف خاضع لضريبة دخل الأرباح الحقيقية، أن يتقدم ببيانه الضريبي متضمناً ربحه الصافي المتحقق خلال عام التكليف، حيث جاء في المادة (١٣) من قانون الدخل:

يترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بمقدار ربحهم الصافي المتحقق خلال السنة السابقة في الآجال التالية:

لغاية ٣١/أيار من كل سنة لأجل الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات المؤممة.

لغاية ٣٠/ نيسان من كل سنة لأجل سائر المكلفين، ويجوز لوزير المالية وفي حالات استثنائية يعود تقديرها إليه، أن يمنح مهلة إضافية لا تتجاوز /٦٠/ يوماً. وفي حالة العجز يتم تقديم البيان ضمن المدة والشروط نفسها.

والبيان الضريبي هو مستند قانوني ملزم للمكلف وحجة عليه، لذلك يجب أن يكون:

١ً- مختوماً من ديوان مديرية مالية المحافظة التي يكلف فيها وفقاً لمكان صدور السجل التجاري للمكلف المتقدم بالبيان المذكور.

٢ً- أن يتضمن الختم المذكور رقماً للبيان الضريبي وتاريخاً محددين.

٣ً- يصاغ البيان الضريبي بحسب الطريقة التي يريدها المكلف شريطة أن يذكر فيه نتيجة أعماله سواءً أكانت ربحاً أم خسارة[2].

---

[1] الدالي، سليمان: ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية في سورية (الواقع وآفاق التطوير)، رسالة ماجستير، جامعة حلب، ١٩٩٨، ص٢٩.

[2] لم يحدد قانون الدخل رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته في سوريا نموذجا محدداً للبيان بل ترك هذا الأمر كيفياً للمكلفين على أن يحمل الشروط المذكورة أعلاه.

### ٣-٢-٥-١-٢- الأشخاص الملزمون بتقديم البيان الضريبي .

يلتزم كل مكلف خاضع لضريبة دخل الأرباح الحقيقية بتقديم بيانه الضريبي ضمن المدة القانونية، سواءً كانت نتيجة هذا البيان ربحاً أو خسارة، وسواءً كان معفى من الضريبة أو غير معفى.

علماً أن المشرع الضريبي قد أعفى البيان المذكور من رسم الطابع، وكافة الوصولات والقوائم والجداول و المستندات المقدمة أو المعطاة أو المأخوذة أو المبرزة تأييداً للبيان الضريبي، بموجب أحكام المادة (٨٣) من المرسوم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته.

وبناءاً على كتاب الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم /٦/٦٨٤٠/٧/٤د تاريخ ١٩٩٥/١١/٨، وجهت وزارة المالية تعميمها رقم ٨/٣٣٦٠١ تاريخ ١٩٩٥/١٢/٣٠ إلى مديريات الماليات في المحافظات، بعدم قبول أي بيان يتضمن أرباح مكلف ما إلا من قبل صاحب العلاقة بالذات أو وكيله القانوني.

وهذا يعود لسببين رئيسين:

١ــ اعتراض بعض المكلفين – وبعد إعداد تقرير التكليف – على الدائرة المالية بحجة أن البيان المقدم إلى الدوائر المالية لا يحمل توقيع هذا المكلف.

ــ وهو الأهم في نظر الدوائر المالية، فتقديم البيان الضريبي من غير ذي العلاقة أو وكيله القانوني، أعطى بعض المكلفين بضريبة دخل الأرباح الحقيقية فرصة للتهرب من الضريبة من خلال تغيير العنوان أو مكان الإقامة أو غيرها من وسائل تضييع الدوائر المالية.

فمن المعروف أن المكلف يتقدم ببيانه في السنة التالية لسنة التكليف، ثم يعاد ويكلف عن تلك السنة بعد مضي سنتين ماليتين كحد أدنى. أي بمعنى أخر، مرور ثلاث سنوات مالية على الأقل حتى يصل إلى تكليفه، مما يوفر فرصة سانحة للتهرب من دفع الضريبة، تاركاً إلتزاماته وواجباته ومبالغ كبيرة، تؤدي إلى فقدان الخزينة لموارد مالية هامة.

ونشير في هذا المجال إلى أنه وحتى الآن لم تلتزم الدوائر المالية إلتزاماً كاملاً بتعليمات وزارة المالية المذكورة على الرغم من البلاغات اللاحقة وأهمها البلاغ رقم ٧٠/ ب /١ تاريخ ١٩٩٨/٩/١٠/، القاضي بتقديم البيان الضريبي من قبل صاحب العلاقة أو وكيله القانوني، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإن تلك التعليمات قد نصت على ( عدم قبول أي بيان يتضمن أرباح مكلف ...)، وهذا غير كافٍ، وكان الأصح أن تكون العبارة السابقة كالتالي : (عدم قبول أي بيان لمكلف .. )، أي مهما كانت نتيجة ذلك البيان ربحاً أو خسارة، معفى أو غير معفى.

٣-٢-٥-١-٣- الجهة التي يُقدم إليها البيان.

يقدم البيان إلى مديرية المالية أو رؤسائها في مراكز المحافظات ومديري المالية في مراكز المناطق، ويسجل في دفتر خاص ويعطى مقابله وصل يتضمن تاريخ الاستلام رقماً وكتابةً ورقم قيد البيان[1].

وما يحدث في الدوائر المالية حالياً بعيد كل البعد عن هذا الموضوع . فالبيان يقدم إلى أيّ كان في دائرة الأرباح الحقيقية، سواءً أكان مراقباً أو موظفاً إدارياً ودون التأكد من صاحب العلاقة وهويته كما أشرنا سابقاً، ودون إعطائه أي وصل أو إثبات مادي يفيد تقديم هذا الأخير للبيان المذكور.

٣-٢-٥-١-٤- الوثائق المرفقة بالبيان.

حددت المادة (١٤) من قانون الدخل الوثائق المرفقة بالبيان والواجب على المكلفين تقديمها كما يلي:

( على المكلفين أن يقدموا مع البيان خلاصة حسابهم للأرباح والخسائر، وصورة عن ميزانيتهم، وجدولاً بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاك، مع بيان هذه الاستهلاكات وبشكل مفصل، إضافة إلى بيان مفصل عن أوضاع الأشخاص الذين يستفيد المكلف عنهم من الحد الأدنى المعفى بمقتضى المادة (١٧) مع الوثائق التي تثبت صحة هذا البيان[2].

ويترتب على المكلفين غير أصحاب المهن الصناعية و التجارية في حال عدم وجود ميزانية أو حساب الأرباح والخسائر لديهم، أن يقدموا إثباتاً لبيانهم، جدول يتضمن مجموع وارداتهم الأصلية، وجميع النفقات المتعلقة بمهنتهم، والأعباء القابلة للتنزيل ومقدار ربحهم الصافي خلال السنة السابقة. ويكتفى من أصحاب المهن و الحرف الخاضعة لكتمان السر بذكر مفردات المبالغ المقبوضة والمدفوعة وتواريخ قبضها و دفعها). بناء على ذلك فالمرفقات كما حددها القانون هي:

١ً- حساب الأرباح و الخسائر .

٢ً- الميزانية الختامية .

٣ً- جدول بالاهتلاكات .

تقدم هذه الوثائق خلال مهلة تقديم بيان أرباح المكلف نفسها، كونها من متممات البيان ووسيلة إثبات له، إلا أنّ هذا لم يمنع المكلف من تقديم جميع الوثائق الإيضاحية التي تؤيد ما جاء في البيان. كما أنه لم يمنع من تقديم حسابات ختامية أكثر تفصيلاً، تتضمن حساب التشغيل والمتاجرة وغيرها. ومن الوثائق الإيضاحية نذكر مثلاً:

---

[1] د. الخطيب، خالد، د. العدي، ابراهيم، مرجع سابق، ص٣٦٥.

[2] ألغي بموجب القانون رقم ٢٣ لعام ١٩٨٦ وبدءً من تكاليف عام ١٩٨٦ .

قائمة بالنفقات المستحقة غير المدفوعة، قائمة بالنفقات العامة، ومحاضر جرد نظامية لبضاعة آخر المدة ... الخ.

إلا أنه لم يرد في قانون الدخل (وهذه ثغرة واضحة) ما يشير إلى مدى صلاحية مراقب الدخل في عدم قبول البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف في حال عدم تضمنه للمرفقات التي نص عليها، مما أدى إلى قبول مراقب الدخل للبيان الضريبي على وضعه ولو كان مجرّد تصريح يتضمن نتيجة نشاط المكلف فقط دون مرفقات.

إن ما يحدث الآن في الدوائر المالية يشكل خرقاً واضحاً لما جاء في أحكام قانون الدخل. ويمكن أن نذكر في هذا المجال مجموعة من الإجراءات التي تمارس حالياً، والتي تمثل حالة خلل شكلت على مدار سنين طويلة ثغرات غير مشروعة أدت إلى ضعف النظام الضريبي، ومسوغاً للتهرب من دفع الضريبة، تساهم به الدوائر المالية بقصد وعن غير قصد بالدور الأكبر، نذكر منها:

**٣-٢-٥-١-٤-١- تقديم البيان بدون مرفقات.**

يتقدم المكلف بالبيان الضريبي، محولاً من أي موظف في دائرة الأرباح الحقيقية إلى ديوان مديرية المالية، ليمهر برقم وتاريخ محددين. ويكون عبارة عن ورقة واحدة تتضمن نتيجة نشاط المكلف من ربح أو خسارة.

و بعد إصدار الأمر الإداري المتعلق بتوزيع المكلفين على مراقبي الدخل، يتم التعاون غير القانوني بين المراقب والمكلف الذي يعمل على استكمال مرفقات البيان بناءً على رقم عمله الذي يحدده له مراقب الدخل وفق معلومات الاستعلام الضريبي الواردة في الإضبارة ( وقد يقوم مراقب الدخل نفسه باستكمال تلك المرفقات إذا حصل اتفاق بين المراقب و المكلف على إعداد المراقب لبيانات المكلف ودفاتره مقابل أجر يتفق عليه).

**٣-٢-٥-١-٤-٢- تقديم البيان مع المرفقات.**

يتقدم المكلف بالبيان الضريبي مُحَولاً من أي موظف في دائرة الأرباح الحقيقية إلى ديوان مديرية المالية ليمهر برقم وتاريخ محددين، حيث يقوم الديوان بمهر الورقة الأولى التي تتضمن نتيجة نشاط المكلف دون مهر باقي المرفقات، الأمر الذي يترتب عليه إعطاء الفرصة لكل من مراقب الدخل والمكلف على إلغاء أو استبدال أو تصحيح تلك المرفقات فيما بعد.

**٣-٢-٥-١-٤-٣- تقديم البيان مع المرفقات** ودون إدراج حسا ب متاجرة أو تشغيل. في هذا الإجراء يتقدم المكلف عادة بالبيان الضريبي محولاً من أي موظف في دائرة الأرباح الحقيقية إلى ديوان مديرية المالية، ليمهر برقم وتاريخ محددين، حيث يقوم الديوان المذكور بمهر الورقة الأولى التي تتضمن

نتيجة نشاط المكلف، ثم يتقدم المكلف بالبيان الضريبي المذكور إلى دائرة الأرباح الحقيقية مع باقي المرفقات مقتصرة على حساب الأرباح و الخسائر وبعض الجداول والمرفقات المساعدة، ودون تقديم حساب تشغيل (بالنسبة للمؤسسات الصناعية)، أو حساب المتاجرة بالنسبة لباقي الفعاليات، ودون إرفاق ميزانية ختامية.

إن اقتصار المرفقات على حساب الأرباح والخسائر فقط، يترك المجال للمكلف بعدم التصريح عن رقم العمل، حتى إبراز الدفاتر والوثائق والقيود. أي ينتظر بعد تقديم البيان سنتين ماليتين على الأقل. وخلال الفترة، ترِد معلومات الاستعلام الضريبي التي تتضمن رقم العمل لهذا المكلف ، فتتحول تلك المعلومات في بعض الأحيان إلى ورقة ضغط أو مساومة من قبل مراقب الدخل على المكلف الذي يهمه أن يعرف رقم عمله بدقة، ثم يقوم بتقديم الدفاتر والقيود في حدود رقم العمل الوارد في معلومات الاستعلام الضريبي دون زيادة أو نقصان.

إن الإجراءات السابقة تؤدي إلى تهرب ضريبي واسع النطاق، يتلخص بشكل أساسي في ترك المجال لكل من مراقب الدخل والمكلف ولفترة زمنية طويلة نسبياً في استبدال أو تعديل أو إلغاء أو تصحيح مرفقات البيان في أي وقت كان وبرقم عمل مطابق تماماً لرقم العمل الذي حددته معلومات الاستعلام الضريبي في الدائرة المالية ، دون أن يؤثر ذلك على نتيجة البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف و سواءً كان ربحاً أو خسارة.

إن الإقرار أو التصريح برقم عمل أكبر من رقم العمل الوارد في بطاقات الاستعلام، يعني بالضرورة توثيق المكلف لحقيقة نشاطه من فعالياته المختلفة، مما يؤدي إلى تكليف رقم العمل الحقيقي لهذا المكلف .

وإن تقديم رقم عمل مطابق وفقاً للإجراءات والمعطيات السابقة من قبل المكلف، معناه تفويت الفرصة على الدوائر المالية من:

فرض الضريبة على أرقام العمل الحقيقية وبالتالي الوصول إلى نسب الأرباح الحقيقية الخاضعة لها.

تهرب المكلف بمقدار رقم العمل الحقيقي الذي يزيد عن رقم العمل الوارد في معلومات الاستعلام الضريبي.

علماً بأن لمراقبي الدخل الصلاحية بأن يكلف برقم عمل أكبر من رقم العمل الوارد في البيان وفقاً لمعلومات الاستعلام ( أي أنها ليست ملزمة من حيث الزيادة ولكنها ملزمة من حيث النقصان).

كما أن تصريح أو إقرار المكلف برقم عمل أقل من رقم العمل الوارد في معلومات الاستعلام، معنله بالضرورة اعتبار جزء رقم العمل المخفي بمثابة تهرب ضريبي، وهو يخضع من حيث التكليف الضريبي

لأحكام الفقرة(ب) من المادة (١٢) من القانون /٢١/ لعام ١٩٨١، وتغريمه بجـــزاء مثلـــي الضريبـــة والمساهمة في المجهود الحربي عن رقم العمل المخفي.

**٣-٢-٥-١-٥- بيان المكلف ممهوراً بختم محاسب قانوني.**

جاء في المادة (١١) من القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١ أنه:

أ- **على المكلفين الآتي بيانهم أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية** المنصوص عليـــها في المـــواد (١٣-١٤-١٥-٢٢) من الـــ م.ت. رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته معتمداً من قبل محاسب قانوني مجاز أصـــولا من غير العاملين في وزارة المالية:

١ً - المؤسسات التجارية والصناعية لمنشـــآت واقعـــة خـــارج ســـورية، والمنشـــآت التجاريـــة والصناعية التي تنسب لها مؤسسات كائنة خارج سورية .

٢ً - المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل بها.

٣ً - تجار الجملة الذين تغلب تجارة الاستيراد على فعالتهم.

٤ً - وكلاء المعامل و الوكالات الممثلة لمنشآت أجنبية.

٥ً - المنشآت الصناعية غير المعددة في الفقرات السابقة إذا تجاوز المجموع قيمة المنشـــآت والآلات المستعملة لأغراض العمل الصناعي مليون ليرة سورية، بموجب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات.

ب- **تتم بقرار من وزير المالية الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين** المشار إليهم في الفقرة (أ) الســـابقة ، الذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغاير الحقيقة ولايتوافق مع قواعـــد المحاسبة المتعارف عليها بهدف التهرب الضريبي.

ج- **إذا قدم المكلف بيانات غير معتمدة وفقاً لأحكام الفقرة** (أ) من هذه المادة يبلّغ إنذار بالامتثال لأحكـــام القانون فإن لم يمتثل لذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار فلا يعتمد البيان غـــير المعتمـــد، ويضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان قدرها (١٠%) منها، وتخفـــض إلى (٥%) إذا امتثل المكلف خلال المهلة المذكورة.

ء- **تطبق أحكام هذه المادة تدريجياً خلال خمس سنوات من تاريخ نفاذ هذا القانون،** على فئـــات المكلفـــين المشار إليهم في الفقرة (أ) من هذه المادة وذلك بقرار من مجلس الوزراء بناءً على توصية مـــن اللجنـــة الاقتصادية.

**٣-٢-٥-١-٥-١- دراسة تحليلية لواقع عمل الدوائر المالية.**

إن اعتماد البيان الضريبي من قبل المحاسب القانوني، تحّول إلى إجراء روتيني بحت مفّرغ من مضمونـــه، وإذا كانت الغاية من ذلك ضبط المطارح الضريبية وحصرها و الوصول إلى أكبر ما يمكن مـــن معايـــير

الدقة و الموضوعية في تحديد الأرباح الصافية الحقيقية للمكلف، ومنع التهرب الضريبي وما ينتج عنه من فقدان الخزينة العامة لموارد هامة، فإن هذه الغاية لم تتحقق، ولن تتحقق في ظل القوانين والأنظمة والتشريعات المالية بما فيها التشريع الضريبي، وفي ظل تدني مستوى كل من مهنتي المراجعة والمحاسبة في سورية.

ويمكن أن نورد ما يؤكد ذلك من خلال الاطلاع على واقع عمل الدوائر المالية والمكلفين والمحاسبين القانونيين و إيجاز النقاط التالية:

أولاً – إن تطبيق نسب أرباح جاهزة من قبل الدوائر المالية أدى إلى تعطيل عمل القانون رقم /٢٠/ لا سيما أحكام المادة (١١) منه المذكورة أعلاه، والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المنحى:

مادام أن التكليف المباشر هو الشكل الأكثر استخداماً عند فرض الضريبة على المكلفين ( ضريبة الأرباح الحقيقية) والملزِمة باعتماد بياناتهم الضريبية من قبل محاسب قانوني، فما هي قيمة شهادة المحاسب القانوني ما دام أن مراقب الدخل سيسعى إلى فرض نسبة الربح المحددة بشكل مسبق من قبل الدوائر المالية ؟؟؟ ! .

وبالتالي عدم أهمية دور المحاسب القانوني في ظل الظروف الحالية، وعدم اعتماد الدوائر المالية بما فيهم مراقبي الدخل على تقرير مراجع الحسابات عن البيانات الضريبية المعدة من قبل المكلفين.

ثانياً – إن العلاقة المباشرة بين مراقبي الدخل و المكلفين، وفي إطار نظام ضريبي يعاني ما يعانيه من ثغرات ونقاط ضعف، يجعل هذه العلاقة وبدلاً أن تكون علاقة ثقة وتعاون بين المكلف والدائرة المالية من أجل الوصول إلى الأرباح الصافية الحقيقية، إلى علاقة تنافر وسيطرة وفرض من الدائرة المالية على المكلف، أو من المكلف على الدائرة المالية.

فقيام مراقب الدخل بإعداد البيانات الضريبية والدفاتر للمكلف والحصول على أجر مقابل ذلك يعني بالضرورة، خضوع المراقب لسيطرة المكلف. فيقوم نتيجة لذلك بالتغاضي عن العديد من النقاط الواردة في بيانات المكلف، وقبوله لهذا البيان مادام المكلف قد قام بعمل القيود اللازمة، ووضع الحسابات بالشكل الذي تكون معه مقبولة من قبل الدوائر المالية[1].

ولعل الخطر الأكبر في هذا المجال هو، قيام مراقب الدخل ومقابل الحصول على مبالغ مالية من المكلف، بإخفاء أجزاء من أرقام العمل أو بتخفيض نسب الأرباح الضريبية إلى أدنى نسبة ممكنة ومقبولة من قبل الدوائر المالية، مما ينعكس سلباً على واردات الخزينة العامة للدولة، كما يجعل المحاسب القانوني

---

[1] الحمادي، خالد: دور مهنة مراجعة الحسابات في سورية في ظل القانون رقم ٢٠ لعام ١٩٩١، رسالة ماجستير باشراف الدكتور حسين القاضي، جامعة دمشق، ٢٠٠٠، ص٦٦.

والذي سوف يعتمد البيان الضريبي في موقف لا بد معه من التأقلم مع الوضع القائم، وقبول بيانات المكلف ما دام هذا الأخير على اتفاق مسبق مع مراقب الدخل على قبول البيانات الضريبية. وتصبح شهادة (تقرير) المحاسب القانوني وختمه مجرد إجراء روتيني، الغاية منه درء المكلف من عبء الغرامة التي يمكن أن تترتب عليه، نتيجة عدم اعتماد بيانه من قبل محاسب قانوني[1].

ثالثاً – إن تدني مستوى مهنة كل من المراجعة و المحاسبة إلى أبعد الحدود، ينعكس سلباً على أداء مراجعي الحسابات والحد من مسؤوليتهم في إطار صياغة التقارير التي تعتمد البيانات الضريبية . فالتقارير بالصيغة الحالية يمكن أن تحد من مسؤولية المحاسب القانوني في إطار عدم وجود معايير مراجعة وطنية، أو تبنّي معايير المراجعة الدولية، وعدم قيام المراجعين بعملية تخطيط المراجعة وتنفيذها وما يتبع ذلك من فحص أدلة الإثبات والتقييم للمبادئ المحاسبية والتقديرات والعرض العام حتى يتمكن من إبداء رأيه بشكل معقول بالبيانات المالية.

كما أن مساءلة المحاسب القانوني في القوانين الوضعية في سورية لم تقم بوضع القواعد القوانين اللازمة لتنظيم عمل المحاسب القانوني، الأمر الذي ترك مسألة محاسبته، مسألة استثنائية تتم بقرار من وزير المالية فقط[2].

لذلك فإن القانون بالصيغة الحالية لن يؤدي إلى مراقبة البيانات الضريبية المعتمدة من قبل محاسب قانوني بشكل صحيح ، وبالتالي عدم إمكانية ملاحقة مراجعي الحسابات ومساءلتهم قانونياً[3]. كما أن قيام مراجع الحسابات باعتماد البيان الضريبي للمكلف في حدود ما يراه من دفاتر ومستندات مؤيدة لجزء أو لكل عناصر التكاليف و الإيرادات لن تجعل من المحاسب القانوني مسؤولاً أمام القانون.

وفيما يلي نموذجاً لأحد تقارير مدققي الحسابات، معتمداً بياناً ضريبياً مقدماً من قبل أحد المكلفين عن فعالية / مؤسسة نقل /:

جمعية المحاسبين القانونين

المحاسب القانوني المجاز..........

إجازة رقم / /

تقرير مدقق الحسابات

---

[1] الفقرة (ج) من المادة /١١/ من القانون ٢٠ لعام ١٩٩١ .

[2] الفقرة (ب) من المادة (١١) من القانون ٢٠ لعام ١٩٩١ .

[4] الحمادي، خالد، مرجع سابق، ص ٦٧.

بمطابقة الأرقام بالميزانية والحسابات الختامية المرفقة بالبيان الضريبي والمعدة من قبل مؤسسة تملك سيارات شاحنة لنقل المواد / للدورة المالية المنتهية بتاريخ ٣١/١٢/ ١٩٩٨. تبين أنها مستخرجة من الدفاتر والوثائق التي تم إبرازها من قبل المؤسسة الذكورة، وقد استخدم القيد المزدوج بها وتم تبويب النفقات - الإيرادات وفق القواعد المحاسبية المتعارف عليها. وانتهت القيود والميزانية المقدمة من قبل المؤسسة المذكورة عن الدورة المالية المنتهية بتاريخ ١٩٩٨/١٢/٣١. بتحقيق أرباح صافية مقدارها /١٨٨٧٤٤٣/ ل.س فقط مليون وثمانمائة وسبع وثمانون ألف وأربعمائة وثلاث وأربعون ليرة سورية لا غير، علماً أنه بلغ إجمالي طرفي الميزانية / ١١٥٢٦٠٣٢٣/ ل.س فقط مئة وخمسة عشر مليوناً ومئتين وستين ألفاً وثلاثمئة وثلاث وعشرين ليرة سورية لا غير.

رابعاً – عدم تطبيق أسلوب الفوترة في القانون السوري.

خامساً – عدم تناسب أتعاب مراجعي الحسابات مع حجم المسؤولية الملقاة على عاتقهم في القانون رقم /٢٠/ ، وعدم وجود تعرفة محددة لهذه الأتعاب من قبل جهة رسمية.

نستنتج من هذا كله:

أن اعتماد البيان الضريبي من قبل المحاسب القانوني هو إجراءً روتيني بحت مفرغ من مضمونه.

وإذا كانت الغاية من كل هذا، ضبط المطارح الضريبية وحصرها و الوصول إلى أكبر ما يمكن من معايير الدقة و الموضوعية في تحديد الأرباح الصافية الحقيقية للمكلف ومنع التهرب الضريبي، فإن هذه الغاية لم تتحقق، ولن تتحقق في ظل القوانين والأنظمة والتشريعات الحالية، بما فيها التشريع الضريبي ومستوى كل من مهنتي المراجعة و المحاسبة في سورية.

**٣-٢-٥-١-٥-٢- الغموض وعدم الوضوح في تعليمات وزارة المالية المفسرة للمادة (١١) من القانون رقم /٢٠/.**

**أولاً** : جاء في تعليمات وزارة المالية رقم ٢٣٣٨٧ /٢٤/١٦ تاريخ ١٩٩٤/٨/١٦

وبالنص الحرفي:

**(بشأن بيان الرأي في فرض الغرامة المنصوص عليها في الفقرة (ج) من المادة (١١) من القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩٩، بالنسبة للبيانات الضريبية المقدمة ضمن المهلة القانونية ولكنها غير معتمدة من قبل محاسبين قانونيين، ثم قدمت معتمدة من المحاسبين المذكورين، وقبل إنذار المكلف بوجوب اعتماد تلك البيانات تبين ما يلي:**

من الرجوع إلى التعليمات التنفيذية للقانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١، الصادرة بقرار السيد رئيس مجلس الوزراء رقم /٤٨٣٦/ تاريخ ١٩٩١/١٢/٣١، والعائدة للمادة (١١) من القانون المشار إليه، تبين

أنه بمقتضى أحكام الفقرة (ج) من المادة السالفة الذكر، فإنه إذا قدم أحد المكلفين المعددين في المادة المشار إليها بياناً غير معتمد من محاسب قانوني فعلى الدائرة المالية إنذار المكلف للامتثال لأحكام القانون خلال /٣٠/ يوماً من تاريخ تبليغه ، فإن امتثل إلى ذلك فتفرض بحقه غرامة عدم اعتماد البيان بواقع (٥%)، أمّا إذا لم يمتثل خلال المدة المحددة فلا يعتمد بها البيان ، ويحق للدوائر المالية تقدير أرباحه بشكل مباشر ويغرم بغرامة عدم اعتماد قدرها (١٠%) من الضريبة القطعية.

من ذلك يتضح أن غرامة الـ ٥% .. لعدم اعتماد البيان الضريبي من محاسب قانوني تتوجب في حال تقديم بيان ضريبي غير معتمد من محاسب قانوني وفور انتهاء مهلة تقديم البيان).

ثم جاء في تعليمات وزارة المالية رقم /٢٤/١٦/١٠٢٤٠ تاريخ ١٩٩٨/٤/٢٨ ، أي بعد انقضاء أربع سنوات تقريباً على صدور التعليمات السابقة مايلي:

( يطلب من الدوائر المالية قبول البيانات الضريبية بأي شكل تقدم، سواءً كانت معتمدة من محاسب قانوني أم لا.

وبعد ذلك يدرس وضع المكلف، فإذا كان مشمولاً بإحدى فئات المكلفين المعددين في الفقرة (أ) من المادة (١١) من القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١، وكان البيان المقدم غير معتمد من محاسب قانوني، فأنه يتوجب في هذه الحالة تبليغ المكلف إنذاراً لاعتماد بيانه وذلك وفقاً لأحكام الفقرة (ج) من المادة (١١) المشار إليها.

لما كانت أحكام المادة(١١) السالفة الذكر لم تحدد تاريخاً معيناً لاعتماد بيانات المكلفين من قبل محاسب قانوني، لذلك فإن مبادرة المكلفين لتقديم تقرير اعتماد البيان السنوي بصورة لاحقة لتاريخ تقديم البيان الضريبي وقبل تبليغه الإنذار بالامتثال لأحكام القانون، لا يرتب فرض غرامة عدم اعتماد البيان ).

مما سبق نجد:

الخطأ الذي وقع به المشرع الضريبي من بين العديد من الأخطاء التي ظهرت عند وضع القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١، والذي يتمثل في عدم تضمين أحكام المادة (١١) من القانون رقم /٢٠/ تاريخاً محدداً لاعتماد بيانات المكلفين من قبل محاسب قانوني.

التناقض الذي وقعت به وزارة المالية في إصدار تعليمتين متناقضتين تماماً، فجاءت الثانية لتخالف الأولى.

فبعد انقضاء أربع سنوات تقريباً من صدور التعليمات الأولى - حيث أوجبت التعليمات رقم /٢٤/١٦/٢٣٣٨٧ تاريخ ١٩٩٤/٨/١٦ فرض غرامة الـ ٥% (غرامة عدم اعتماد البيان الضريبي من

محاسب قانوني ) في حال تقديم بيان ضريبي غير معتمد وفور انقضاء مهلة التقديم – جاءت تعليمات وزارة المالية رقم /١٠٢٤٠/١٦/٢٤ تاريخ ١٩٩٨/٤/٢٨ ، لتؤكد عدم فرض الغرامة المشار إليها ولو بعد انقضاء مهلة تقديم البيانات ما لم يتم إنذار المكلف، طبعاً في حال عدم تقديمه لبيان معتمد من محاسب قانوني خلال مهلة تقديم البيانات.

الآثار السلبية المترتبة على الخطأ في التشريع والتناقض في التعليمات، كالابتعاد عن هدف العدالة، وذلك بإخضاع بعض المكلفين للغرامة المشار إليها وعدم إخضاع البعض الآخر، و الارباكات التي وقعت فيها الدوائر المالية من خلال تعدد وجهات النظر وكثرة الاجتهادات واختلاف التطبيق الأمر الذي قلّل من ثقة المكلفين بها.

ثانياً : جاءت تعليمات وزارة المالية رقم ٢٩١٤/١٦/٢٤/ تاريخ ١٩٩٨/٢/٧، لتؤكد على ما جاء في أحكام الفقرة (ء) من المادة (١١) المشار إليها، حيث أوجبت تطبيق أحكام الفقرة السابقة بصورة تدريجية خلال /٥/ سنوات من تاريخ نفاذ القانون /٢٠/، أي بدءً من تاريخ ١٩٩٢/١/١ ولغاية ١٩٩٦/١٢/٣١، ومؤدى ذلك، وجوب تقديم بيانات الأرباح السنوية العائدة لعام١٩٩٧، بالنسبة لكافة المكلفين المذكورين سابقاً معتَمدةً من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً .وهنا نكون أمام أمرين أساسيين :

الأول: أن أحكام الفقرة المذكورة أعلاه تبرر للمكلفين وللدوائر المالية في آن واحد عدم الالتزام بما ورد فيها.والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المجال، ما هي الغاية من وجود أحكام المادة (١١) أصلاً .؟

الثاني: في حال إثبات خطأ الأمر الأول، نكون مرة أخرى أمام الضبابية، وعدم الوضوح في تفسير أحكام الفقرة المذكورة. كما أن تعليمات وزارة المالية رقم /٢٩١٤/ التي صدرت فيما بعد، تؤكد حالة الضبابية والغموض في أحكام هذه الفقرة، بدلاً من تفسيرها وإزالة كل التباس قد يحصل في شرحها ووضعها موضع التطبيق، مما انعكس سلباً مرة أخرى على معدلات الأداء والإنجاز لمراقبي الدخل. وبناءً على هذا الالتباس انقسمت الدوائر المالية في تفسير هذه التعليمات ووضعها موضع التطبيق إلى فريقين:

**الفريق الأول:**

اعتبر التدرج الزمني المشار إليه و البالغ خمس سنوات، هو من حيث التطبيق الفعلي الكامل لأحكام مواد هذا القانون، وبالتالي الاستمرار في اعتماد البيان من محاسب قانوني من قبل المكلفين المعددين وفقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (١١) بما فيهم تجار الجملة الذين تغلب تجارة الاستيراد على فعالياتهم،

وبالتالي استمرار العمل بالمقارنة بالنسبة إلى المكلف الواحد بين قيمة مستورداته وقيمة مشترياته المحليـة، ويعتمد بيانه من قبل محاسب قانوني في حال كانت الأولى أكبر من الثانية.

**الفريق الثاني:**

اعتبر التدرج الزمني المشار إليه أعلاه و البالغ خمس سنوات هو من حيث التطبيق الفعلي والكـامل لأحكام هذا القانون. بالإضافة إلى اعتماد البيان من قبل المحاسب القانوني بالنسبة إلى مكلفي الاستيراد مهما كانت قيمة مشترياتهم المحلية.

وبكلام آخر اعتبر التدرج الزمني المشار إليه هو من حيث التدرج نقصاناً في قيمة المستوردات.

وعليه فإن المكلف الذي يقوم بعملية الاستيراد مهما بلغت قيمة مستورداته حتى ولو اقتصرت علـى جرار أو سيارة للاستعمال الشخصي، فعليه أن يقدّم بادئ ذي بدء بياناً معتمداً من قبل محاسب قـانوني. وبناءً عليه فقد أرجع أحد المدققين، في إحدى الدوائر المالية، تكليفاً لمراقب دخل من أجـل تصحيحـه بحجة عدم اعتماد بيان المكلف من قبل محاسب قانوني، علماً بأن المكلف قد استورد إجـازة وحيـدة (حكمية ذات قيمة متدنية جداً بالليرة السورية وهي عبارة عن استقدام إحدى المواد عن طريق المطـلو ) بقيمة /٥٠٠٠٠/ ل.س.

وعندما قام مراقب الدخل بإنذار المكلف بناءً على ملاحظة المدقق، قام المكلف بإجراء المقارنة بـين قيمة الغرامة ( غرامة المحاسب القانوني ٥%) وأتعاب هذا المحاسب، وتبين له أن أتعاب المحاسب القـانوني أكبر من حيث القيمة، ففضّل تغريمه مالياً.

إن تركيز وزارة المالية و الدوائر في المحافظات باعتماد البيان من قبل محاسب قانوني واقتصار هذا الأمر على المكلفين المعددين في الفقرة (أ) من المادة (١١) من القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١ ، لا سـيما مكلفي الاستيراد، قد برّر للدوائر المالية عدم الاهتمام مرة أخرى بباقي الفعاليات من حيث اكتمال البيان الضريبي شكلاً ومضموناً ووفقاً للأنظمة والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وعدم الاهتمام هذا، سبب بدوره إهمالاً لدى المكلفين غير المعددين، يُضاف إلى الإهمال الموجـود في الحالة الطبيعية، لعدم ترتب غرامات المحاسب القانوني على تلك البيانات.

**٣-٢-٥-١-٦- تقديم بيان تعديلي لاحق للبيان الأساسي.**

جرى العرف على سماح الدوائر المالية للمكلفين بتقديم بيان لاحق يعدل البيان الأساسـي ولمـرات عديدة (تعديل أول، تعديل ثاني، تعديل ثالث ... )، وذلك حتى يصبح تقرير التكليف المؤقت في مرحلة التدقيق. بمعنى آخر فإنه يحق للمكلف تقديم بيانات تعديليه لاحقة للبيان الأساسي بدءاً من انتهاء مهلـة تقديم البيانات ولغاية إنجاز التقرير من قبل مراقب الدخل.

علماً بأنه لا يوجد ما يبرر هذا الإجراء سواءً في قانون ضريبة الدخل أو في تعليمات وزارة المالية.وعند سؤال الدوائر المالية عن قانونية هذا الإجراء، لم يتم الحصول على جواب محدد !!.

وليس ثمّة أسباب موجبة تبرر هذا الإجراء سوى الإمعان في التهرب الضريبي.

فمراقب الدخل و بعد قيامه بإنجاز مراحل تقديم البيانات ، وصول معلومات الاستعلام الضريبي، طلب الدفاتر و القيود من المكلف، إنجاز تقرير التكليف المؤقت، يكتشف أحياناً أرقام عمل مهرّبة أو مُخفاة و لم تدرج في أي من الوثائق و المستندات والقيود المذكورة، فيقوم بعض مراقبي الدخل وبدلاً من المسارعة إلى تكليفه على أساس الفقرة (ب) من المادة (١٢) من القانون /٢١/ لعام ١٩٨١ عن جزء رقم العمل المخفض، يعمدون لأسباب مادية أو معنوية إلى إبلاغ المكلف بهذا الإجراء، فيقوم هذا الأخير بتقديم البيان اللاحق مستدركاً هذا النقص ومصححاً لبيانه الأساسي، حيث يقحم التعديل المذكور في تقرير التكليف المؤقت. لا يسعنا في هذا المجال إلا أن نعتبر هذا الإجراء وبكامله غير قانوني وغير صحيح، وهذا إن كان يؤدي إلى شيء فإنه يؤدي إلى:

الإمعان في موضوع التهرب الضريبي والنزف الهائل في موارد الخزينة.

خلق مجال واسع للدوائر المالية والمكلفين لفتح قنوات غير قانونية تحمي هذا الأخير من غرامة الفقرة (ب) المشار إليها.

**٣-٢-٥-١-٧- حالات بدء ممارسة المكلف لفعالية خاضعة لضريبة الأرباح الحقيقية .**

يُطلب من المكلفين الجدد الذين يريدون البدء بممارسة إحدى الفعاليات التي تخضع لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية الوثائق التالية:

١ً- تصريح ببدء الممارسة ، ويمكن إدراج إحدى صيغ هذا التصريح كما يلي:

إلى مديرية مالية ............

مقدمه : ....................

المهنة : ...................

العنوان : ...................  الهاتف : ...................

يرجى أخذ العلم بأني سأمارس فعالية .........  ابتداءً من عام .......  (سنة التصريح)

علماً بأنني سأتقدم ببياناتي السنوية في حينها.  يرجى أخذ العلم.

الاسم : ..................

التوقيع : .................

٢ً- سجل تجاري للمكلف يتضمن المهنة التي سيقوم بممارستها_ ومن المفترض أن تطابق المهنة المصرح عنها_ ويتضمن عنوانه الصريح و الثابت .

٣ً- سند تمليك أو عقد إيجار أو عقد استثمار (حسب الحال) بمكان ممارسة المهنة المصرح عنه .

إنّ هذا الإجراء تشوبه بعض نقاط الضعف التي استغلت سابقاً وتستغل حالياً، تؤدي إلى عدم الالتزام والتهرب الضريبي نذكر منها:

أولاً – عدم قيام المكلف بتقديم سند تمليك أو عقد إيجار أو عقد استثمار يفيد أيّاً منهم في تحديد مكان ممارسة المكلف للفعالية المصرح عنه، وإعطاء هذا المكلف سجلاً تجارياً من قبل الجهات المختصة دون الكشف عن مكان الممارسة المذكور أو تحديد عنوانه بدقة (كإعطاء عنوان خاطئ مثلاً) وهذا أوقع الدوائر المالية في عجز حقيقي للوصول إلى عنوان المكلف المذكور، الأمر الذي ترتب عليه، عدم إمكانية تكليف هؤلاء المكلفين بالضريبة، مما ضيّع على الدوائر المالية مطارح ضريبية بالجملة لمكلفين مجهولي الإقامة تكون عادة ذات أرقام عمل كبيرة، وخاصة وإنّ تكليف هؤلاء يكون عادة بعد مرور سنتين ماليتين على سنة الأعمال الأساسية حتى يصار إلى تكليفه.هذا من جهة، ومن جهة أخرى، عدم تأكيد الدوائر المالية على إبراز ما يثبت ملكية المكلف لمكان ممارسته أو عقد إيجار أو استثمار، يضيّع مرة أخرى على الخزينة العامة موارد تنتج عن مطارح ضريبية أخرى،كالضريبة على الأرباح الرأسمالية (الفروغ)، أو تكليف عقود الاستثمار بفعالية التأجير وإعادة التأجير.

ثانياً – قيام المكلف بتقديم الأوراق الثبوتية المذكورة للحصول على مزايا كونه من عداد مكلفي ضريبة دخل الأرباح الحقيقية، حيث يتقدم المكلف بالأوراق الثبوتية المذكورة ليحصل على براءة ذمة توجه إلى بعض الجهات الرسمية الأخرى للحصول على مزايا معينة، منها الحصول على قرض تجاري بسقف مرتفع وبتسهيلات ائتمانية أكبر.

وتنص براءة الذمة على ما يلي:

إلى مديرية مالية ............

مقدمه : ....................

المهنة : ....................

العنوان : .................... الهاتف :

أرجو إعطائي شرحاً يفيد بأني بريء الذمة لديكم عن مهنة .................... وذلك لتقديمها إلى المصرف التجاري للحصول على قرض.

الاسم : ..................

التوقيع : ..................

ويكون رد الدائرة المالية على ذات الطلب:

(لا مانع لدينا من إعطاء الشرح المطلوب للمكلف الموما إليه كونه من عداد المكلفين بضريبة دخـــل الأرباح الحقيقية على أن يصار إلى تكليفه لاحقاً).

وبعد أن يحصل المكلف على القرض المشار إليه، يقوم بتقديم بيان توقف ممارسة، أو لا يتقدم بـــأي بيان، وعندما يصار إلى تكليف هذا المكلف، يقوم مراقب الدخل بزيارته فيجد أن مكان الممارسة مغلـق (مكتب أو محل )، وعند سؤال الجوار عن المكلف، يتبين بأنه مارس فعاليته لمدة أشهر فقط وأغلق المحـل أو المكتب .

هذا من جهة الدوائر المالية، أما من جهة المصرف الذي قام بعملية الإقراض، فإن المكلف المذكــور لم يوظف القرض أصلاً في نشاطه، أو في فعاليته المصرح عنها وعندما يحين موعد سداد القرض، يعجز هـذا المكلف عن السداد.وإذا لم يكن له مكان حقيقي لممارسة مهنة، فغالباً لا يستطيع المصرف التحصيل .

وكثيراً ما تحصل حالات هروب المقترضين خارج القطر، وعندما تقوم الدوائر المالية أو المصـــارف حسب الاختصاص بأعمال الحجز، لا تجد عادةً ما تحجز عليه (أموال منقولة وغير منقولة).

٣-٢-٥-١-٨- مُهَل تقديم البيان الضريبي.

استناداً للمادة (١٣) يترتب على المكلفين أن يقدموا للدوائر المالية بياناً خطياً بمقدار ربحهم الصـــافي المتحقق خلال السنة السابقة في الآجال التالية:

١ً - لغاية ٣١/ أيار من كل سنة لأجل الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسســـات والشركات المؤممة.

٢ً - لغاية ٣٠/ نيسان من كل سنة لأجل سائر المكلفين.

وقد عرّفت المادة (٥٠) من قانون الدخل السنة السابقة بالسنة الميلادية ونصّت (تطرح الضريبة علـى أساس الربح الصافي المتحقق خلال السنة التي سبقت سنة التكليف، وتحسب السنة من (الأول من كانون الثاني) إلى ٣١/ كانون أول).

ويمكن بقرار من وزير المالية أن يسمح باعتبار البدء في سنة التكليف غير (الأول من كانون الثـــاني) إذا كانت طبيعة عمل المنشاة أو طبيعة عمل المكلف يبرر ذلك.

وفي هذه الحالة يترتب على المنشأة أو المكلف، تقديم بيان بالأرباح خلال الفترة التي تبدأ مـن ١/١/ من السنة التي تم فيها تبديل سنة التكليف حتى بداية العمل بالسنة الجديدة. وتعتبر الضريبة المترتبة عـــن

هذه الأرباح مستحقة الأداء خلال ثلاثين يوماً من بدء سنة التكليف الجديدة، وتُعّدل مهل ومواعيد البيانات وتسديد الضريبة بما يتفق مع سنة التكليف الجديدة[1].

وقد أجاز قانون الدخل لوزير المالية في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه، أن يمنح مهلة إضافية لتقديم البيان الضريبي لا تتجاوز /٦٠/ يوماً، وهذه المهلة الإضافية تعدّ استمراراً للمهل الأصلية، وتبدأ من تاريخ انتهاء تلك المهلة.

**٣-٢-٥-١-٩- التخلف عن تقديم البيان الضريبي.**

يترتب على التخلف في تقديم البيان الضريبي العديد من النتائج وهي:

إذا تقدم المكلف بالبيان الضريبي بعد انتهاء المهلة المحددة لتقديم البيانات، ودون إنذاره بتقديم البيان من قبل الدوائر المالية، فإنه يخضع لغرامة عدم تقديم البيان مقدارها (١٠%) من الضريبة المقطوعة .

إذا تقدم المكلف بالبيان الضريبي بعد انتهاء المهلة المحددة لتقديم البيانات ضمن مهلة الإنذار(عشرة أيام من اليوم التالي لتاريخ تبليغه الإنذار) من قبل الدوائر المالية، فإنه يخضع لغرامة عدم تقديم بيان ومقدارها (١٠%) من الضريبة المقطوعة.

إذا تقدم المكلف بالبيان الضريبي بعد انتهاء المهلة المحددة لتقديم البيانات وخارج مهلة الإنذار المُبلّغ إليه من قبل الدوائر المالية، فإنه يخضع لغرامة عدم تقديم بيان مقدارها (٢٠%) من الضريبة المقطوعة .

إذا لم يتقدم المكلف بالبيان الضريبي ضمن المهلة القانونية أو خارجها، و لم يلتزم بالإنذار المشار إليه يخضع لغرامة عدم تقديم بيان مقدارها (٢٠%) من الضريبة، إلا أنه لا تحدد أرباحه بطريقة التقدير المباشر[2]، إلا في حال لم يمتثل المكلف لإنذار تقديم القيود و المستندات والوثائق فإنه في هذه الحالة يكلف تكليفاً مباشراً وفقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (١٢) من القانون رقم /٢١/ لعام ١٩٨١.

إذا اقتصر التقدير المباشر للأرباح الصافية في هذه الحالة على رفض المكلف لتقديم الوثائق و المستندات والقيود، بمعنى آخر، إن عدم التزام المكلف بتقديم البيان الضريبي ضمن المهلة القانونية، و لم يمتثل لإنذار تقديم البيان، ورفض تقديم المستندات والوثائق بعد إنذاره بإنذار تقديم القيود و الوثائق، فتلجأ في هذه الحالة الدوائر المالية إلى تقدير أرباحه بشكل مباشر، ويكلف بالضريبة على أساس أرباح لا تقلّ عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كُلّف به خلال خمس السنوات الأخيرة، وتضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة مقدارها (٢٠%) لعدم تقديمه للبيان.

---

[1] المادة (٤) من الـ م.ت. رقم ٩٢٨ لعام ١٩٦٨.

[2] وفقاً للمواد (٢٥ – ٢٦ – ٢٧ – ٢٨ ) من قانون ضريبة الدخل .

### ٣-٢-٥-٢- الوثائق المحاسبية .

### ٣-٢-٥-٢-١- الوثائق المحاسبية في إطار القوانين والتشريعات و تعليمات وزارة المالية.

نصت الفقرة الثالثة من المادة (١٤) من قانون الدخل على أنه:

(يترتب على جميع المكلفين أن يبرزوا للدوائر المالية جميع الوثائق المحاسبية وقوائم الجرد ودفتر الرسائل ووثائق القبض والصرف وفواتير الشراء و البيع، وبصورة عامة جميع المستندات التي من شأنها التثبت من صحة بياناتهم).

يُستدل من الفقرة السابقة أنه يتوجب على المكلف، إبراز جميع الوثائق المحاسبية والفواتير والمستندات التي من شأنها إثبات أرباحه الحقيقية، إذ أن الدوائر المالية أعطت تلك المستندات و الوثائق أهمية خاصة، عندما فرضت على المكلف إبرازها للتأكد من صحة بياناته .

حيث يجوز للدوائر المالية أن تقوم في سبيل تحقق الضريبة، بكل تدقيق وتحقيق من شأنه أن ينيرها، وأن تطلب من المكلفين جميع الوثائق و المستندات والقوائم والقيود، وأن تتطلع على حركات النقود والحسابات في المصارف .

وبصورة عامة تعتبر من الوثائق المحاسبية كل وثيقة ثبوتية مؤيدة لما هو وارد في الدفاتر، إذ أن الدوائر المالية اعتبرت جميع الوثائق المحاسبية الموجودة لدى المكلف، وسائل صالحة لإثبات كل ما هو مسجل في دفاتره، بما فيها صور رسائل الفاكس، والوثائق المستخدمة في الكمبيوتر.

فقد قبلت تلك الدوائر استخدام المكلفين للحاسوب في تنظيم محاسبتهم، بشرط استخدام اللغة العربية أساساً في القيد والترحيل، واعتبرته بمثابة الدفاتر الإلزامية للمكلف، وذلك في بلاغها رقم ١/٢٥/٦٤٧١ تاريخ ١٢/٣/١٩٨٤[١] .

### ٣-٢-٥-٢-٢- تصنيف الوثائق المحاسبية بحسب طبيعة كل مهنة .

تختلف الوثائق والمستندات المحاسبية المبرزة من قبل المكلفين حسب طبيعة نشاط كل منهم و المهن التي يقومون بممارستها، فعلى سبيل المثال:

وثائق ومستندات فعالية الاستيراد:

البيانات الجمركية، إجازات الاستيراد، إيصالات الرسوم و المصاريف الجمركية، أجورالشحن والنقل والتأمين .... .

وثائق ومستندات فعاليــة التعــهدات:

العقــود، كشــوف الأعمــال، محــاضر الاســتلام الأولى والنــهائي، مســتندات المــواد

---

[١] الدالي، سليمان، رسالة ماجستير، مرجع سابق، ص٢٣.

والأجـــور و المصـــاريف....

وثائق ومستندات فعالية التصدير:

تعهدات التصدير، بيانات التصدير، رسوم ومصاريف التصدير .....

وثائق ومستندات فعالية تجارة الجملة:

مشتريات وفواتير المشتريات، فواتير المبيعات، أجور النقل والتحميل والتفريغ ....

وبشكل عام كلّ وثيقة أو مستند يقوم بتوثيق أو بتأييد سواءً المبيعات (رقـــم الأعمـــال) أو كلفـــة المبيعات أو أي مصروف أو نفقة إدارية أو مالية أو أي مصروف آخر ذو علاقة مباشرة أو غير مباشـــرة بنشاط المكلف، ويؤثر على حساباته.

**٣ ــ ٢ ــ ٥ ــ ٢ ــ ٣ ــ عدم اعتماد أو اعتماد جزء من الوثائق والمستندات كأساس في التكليف مـــن وجهة نظر الدوائر المالية .**

قسّمت الدوائر المالية عن قصد أو غير قصد الفعاليات والأنشطة التي يمارسها مكلفو ضريبـــة دخـــل الأرباح الحقيقية بشكل يسهل معه إعداد تقرير التكليف المؤقت واللجوء في ذات الوقت إلى أســـلوب التقدير المباشر، وعليه يمكن تقسيم الوثائق والمستندات إلى ما يلي:

١ً – من حيث الوثائق و المستندات المتعلقة بالمبيعات ( رقم العمل ) .

حيث يسهل إثبات أرقام العمل لبعض الفعاليات سّيما تلك التي تتأتّى أرقام أعمالها من التعامل مـــع مؤسسات ومنشآت القطاع العام ذات الطابع الإداري أو الاقتصادي، كفعالية التعهدات ، وفعالية البيـــع إلى القطاع العام بموجب فواتير اتفاقيات شراء ... الخ.

٢ً – من حيث الوثائق و المستندات المتعلقة بإثبات كلفة المبيعات.

حيث يمكن إثبات أو محاولة إثبات كلفة المبيعات بالنسبة إلى بعض الفعاليات، كفعالية الاستيراد علـــى سبيل المثال، على اعتبار أن كلفة المستوردات يسهل توثيقها إلى حد ما كون الوثائق المؤيـــدة صـــادرة حصراً عن الجهات الرسمية ذات العلاقة (البيانات الجمركية تصدر من المديرية العامة للجمارك ...).

٣ً – وجود بعض الفعاليات الأخرى التي لا يمكن توثيقها وفقاً للمعطيات الحالية (عـــدم تطبيـــق أسلوب الفوترة) لا من حيث رقم المبيعات ولا من حيث كلفة المبيعات، كفعالية تجارة الجملة (شـــراء وبيع محلي)، وفعالية الوكالات الأجنبية، وتجارة العقارات.

**٣ ــ ٢ ــ ٥ ــ ٢ ــ ٤ ــ أسباب عدم التوثيق لأرقام عمل أو كِلَفْ بعض الفعاليات.**

**<u>٣-٢-٥-٢-٤-١- عدم تطبيق أسلوب الفوترة في القانون السوري:</u>** وهذه مشـــكلة تواجـــه النظـــام الضريبي السوري، وقد أصبحت مشكلة متأصّلة واعتاد المكلفون (عدا بعض الحالات الاستثنائية) عـــدم

التعامل بالفواتير أصلاً واستبدالها بفواتير غير نظامية تأخذ شكل (كشف حساب) تهرباً من الأثر القانوني المُلزِم للفاتورة، أو إبراز فواتير غير حقيقية تتضمن كلف وأسعار وهوامش ربح وهمية.

وعليه نكون أمام ثلاثة أنواع من الوثائق:

أ- فواتير شكلية تُبرز لبعض الجهات الرسمية كمديرية التموين.

ب- كشف حساب كمستند بديل عن الفاتورة، لا يتضمن القيم الحقيقية للسلع المباعة وتفصيلاتها، التي تظهر أسعار البيع للتهرب من الأثر القانوني المُلزِم للفاتورة.

ج- فواتير حقيقية، وفي حال التعامل بها، يتم إخفاؤها عن الدوائر المالية (وهي الظاهرة الأكثر مشاهدةً في حياتنا الاقتصادية).

وعليه فإن عدم وجود المستندات المؤيدة للأرقام المقدمة من قبل المكلف، يعتبر من المشاكل الهامة، ولعلها من أكثر المشاكل التي سوف تعيق أي تطور لنظامنا الضريبي الحالي.

**٣-٢-٥-٢-٤-٢- عدم التعاون والتنسيق بين الجهات الرسمية ذات العلاقة والدوائر المالية.**

فكثيراً ما نجد في السوق عدة أسعار لذات السلعة (سعر السوق، سعر التموين، السعرالحقيقي ..)، وهذا مكمّلٌ لما ورد أعلاه.

لذلك فإن عدم وجود أنظمة صحية للتسعير، سواءً لمنتجات القطاع العام أم الخاص على حدٍ سواء، وغياب آليات الضبط و التنسيق من قبل الجهات الرسمية ذات العلاقة (كمديرية التموين مثلاً)، يكّرسْ الخلل القائم في ظل غياب نظام سليم للفوترة، وآليات وأنظمة للتسعير للتعرف على الكلف الحقيقية للسلع، واحتساب هوامش الربح بشكل دقيق.

**٣-٢-٥-٢-٤-٣- ارتفاع المعدلات الضريبية وتطبيق أسلوب التقدير المباشر من قبل الدوائر المالية .**

إنّ ارتفاع معدلات الضريبة في النظام الضريبي السوري، تدفع المكلف إلى عدم إظهار ربحه الحقيقي وبالتالي إلى إظهار كل مستند أو وثيقة تؤكد وتؤيد هذا الربح.

إنّ عدم تطبيق مبدأ العدالة في التكليف الضريبي لارتفاع معدلات الضريبة، وإيماناً من المكلف بأن الدوائر المالية ستلجأ إلى أسلوب التقدير المباشر سيّما في إطار تعامل هذه الأخيرة بما يسمى بخطة الإنجاز، فإنه مقتنع بأن عملية التوثيق لن تجدي نفعاً.فهناك نسب أرباح إجمالية وصافية جاهزة للتطبيق مهما كانت نتيجة نشاط فعاليته من ربح أو خسارة.

**٣ ـ ٢ ـ ٥ ـ ٢ ـ ٥ ـ المعلومات المتوفرة من الدوائر الرسمية .**

لقد ألزمت وزارة المالية ورئاسة مجلس الوزراء بشكل عام، برفد قسم الاستعلام الضريبي في وزارة المالية ورفد هذا الأخير الدوائر المالية في المحافظات بالمعلومات والوثائق والمستندات من جرّاء تعاملها مع

الغير كمعطيات أساسية للوصول إلى واقع فعاليات المكلفين وأرباحهم وتحديد الضريبة المتوجبة عليهم، ونذكر منها، تعميم رئاسة مجلس الوزراء رقم ٥٧/ ب /١٥/٥٢٨٠/ الذي يؤكد على توريد العقود المبرمة مع الغير سواءً أكانت داخلية أوخارجية وجميع التعاملات الأخرى مهما كان نوعها.

بالإضافة إلى البلاغ رقم /٢٩/ ب/ع/١/٢٥/١/ و البلاغ رقم /١٢٣/ تاريخ /١٩٩٦/١/١٨/ الذي يفيد بموافاة قسم الاستعلام الضريبي بالماليات بقوائم تتضمن فواتير مشتريات القطاع العام من القطاع الخاص والتي تبلغ قيمتها /١٠٠٠٠/ ل.س فما فوق،موضّحين فيها الاسم الثلاثي و العنوان بالتفصيل، ورقم السجل التجاري إن وُجد، وأي وثيقة أخرى صادرة عن جهة رسمية.

إنّ كل هذه البلاغات و التعليمات جاءت لتؤكد بضرورة رفد قسم الاستعلام الضريبي، سواءً في وزارة المالية أو في الدوائر المالية، بكل تعامل مع القطاع الخاص مهما كان نوعه لضبط المطارح الضريبية قدر الإمكان.إلا أن ما يؤخذ على هذا الأجراء يمكن إدراجه في النقاط التالية:

**٣-٢-٥-٢-٥-١- بالنسبة للعلاقة بين الدوائر الرسمية ذات العلاقة و الدوائر المالية .**

١ً- ما تزال هناك بعض الحالات وعلى الرغم من التعميمات و البلاغات المتتالية لرئاسة مجلس الوزراء المذكورة سابقاً، ما تزال هناك بعض أرقام العمل المهربة و التي لا يتم التصريح عنها من قبل تلك الدوائر، حيث يتم الاتفاق بين المكلف والجهة المتعامل معها على ما سوف تبرزه تلك الجهات إلى قسم الاستعلام الضريبي فيصرح المكلف بذات رقم العمل المشار إليه، وطيّ بعض أرقام العمل الأخرى.

٢ً- إذا كانت المواد والسلع التي يقوم المكلف ببيعها إلى القطاع العام، من السلع و المواد ذات الطابع الاحتكاري، فسيقوم بالضغط على تلك الجهات من خلال عدم بيعها إذا علم بأنها قد تبرز الفواتير والوثائق أمام الدوائر المالية.

٣ً- بناءً على البلاغ رقم ٢١/١٢٣ المذكور سابقاً والمتعلق بإرسال فواتير المشتريات من القطاع الخاص إلى قسم الاستعلام الضريبي، و التي تبلغ قيمتها /١٠٠٠٠/ ل.س فما فوق موضحين فيها الاسم الثلاثي والعنوان بالتفصيل .....، نكون أمام حالتين:

**الحالة الأولى:**ورود فواتير وعقود من جهات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي بشكل خاص، خاليةً من عنوان تفصيلي، أو من أي معلومات أخرى كالسجل التجاري، أو أيّة وثيقة أخرى تثبت عنوانه المؤقت و الدائم. وعند قيام مراقب الدخل بمراجعة تلك الجهات، فإنه وفي العديد من الأحيان لا يستطيع أن يحدد عنوان هذا المكلف، كما أنه لا يجد أي وثيقة رسمية تثبت أي معلومات إضافية تفيد التعرف على محل إقامته، كما أنه لا يجد سجلاً تجارياً، الأمر الذي يترتب عليه، بقاء تلك العقود و الفواتير دون تكليف ضريبي وبالتالي مزيداً من التهرب الضريبي.

الحالة الثانية: تعمد بعض الجهات الرسمية، وبشكل خاص بعض جهات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، إلى الالتفاف حول البلاغ المذكور سابقاً من خلال عدم توريد بعض الفواتير لبعض المكلفين بحجة أنها أقل من /١٠٠٠٠/ ل.س .

فعلى سبيل المثال، مكلفاً بضريبة الدخل المقطوع عن فعالية إصلاح وصيانة آليات يتعامل مع إحدى جهات القطاع العام، وبلغت قيمة التعامل في عام من الأعوام مبلغاً مقداره/ ٥٠٠٠٠٠/ ل.س، وحتى لا يصار إلى توريد هذه الفواتير إلى قسم الاستعلام الضريبي ، سواءً في الوزارة أم في المديريات، تقوم تلك الجهات بتوزيع مبلغ رقم العمل المذكور إلى مجموعة من الفواتير، بحيث لا تزيد قيمة الفاتورة الواحدة عن مبلغ /١٠٠٠٠/ ل.س، مما يؤدي إلى هروب بعض المطارح الضريبية عن التكليف ، وتجنيب بعض مكلفي الدخل المقطوع من الإخراج إلى زمرة مكلفي الأرباح الحقيقية، علماً بأنّ هذه الملاحظات تختفي في جهات القطاع العام الإداري، حيث يتواجد محاسبو الإدارة المفرزون من الدوائر المالية[1].

٣-٢-٥-٢-٥-٢- بالنسبة للعلاقة بين قسم الاستعلام الضريبي في الدائرة المالية الواحدة ودائرة الأرباح الحقيقية.

لا يزال قسم الاستعلام الضريبي سواءً في وزارة المالية أو في مديريات المالية في المحافظات يعاني من تقصير في إيصال المعلومات في الوقت المناسب وقبل إجراء التكليف الضريبي.حيث نجد في بعض الأحيان تأخر وصول بعض المعلومات عن بعض المكلفين (عقود، فواتير، بيانات جمركية ...) إلى ما بعد أن يأخذ التكليف الدرجة القطعية، مما يؤدي إلى إجراء تكاليف إضافية وتغريم المكلف على أساس الفقرة (ب) من المادة(١٢) من القانون /٢١/ لعام ١٩٨١، مع ما يسبب هذا الإجراء من زيادة نفقات التحقق الضريبي وإرباك الدائرة المالية بإعداد التكاليف الإضافية، طبعاً في حال عدم ورود هذه المعلومات أصلاً في دفاتر المكلفين وبياناتهم.

كما أنه قد يثبت من جهة، قيام المراقب بإعداد بيانات ودفاتر المكلفين بناءً على رقم العمل الوارد في معلومات الاستعلام الضريبي وقبل ورود المعلومات المتأخّرة. ومن جهة أخرى، قد يصار إلى إضاعة بعض معلومات الاستعلام الضريبي، إما في طريقها من قسم الاستعلام الضريبي إلى الدائرة المختصة، أو عند تسليم هذه المعلومات في الدائرة الواحدة إلى مراقب الدخل المختص وذلك عن قصد أو غير قصد، و ما يترتّب على ذلك من إخفاء بعض أرقام العمل لبعض المكلفين على اعتبار أن إجراءات التوصيل المذكورة لاتضمن ورود جميع معلومات الاستعلام ضمن التكاليف الضريبية للمكلفين.

---

[1] ونشير في هذا المجال بأن فرز محاسبي الإدارة الى جهات القطاع العام ذات الطابع الإداري فقط مخالف لبلاغ وزارة المالية مديرية الموازنة العامة رقم ١٦/ب/ع/١١/ تاريخ ١٩٩٨/٨/٣١.

### ٣ ـ ٢ ـ ٥ ـ ٣ ـ الدفاتر المحاسبية.

إنّ المشرع الضريبي السوري عندما تبنّ ضريبة الأرباح الحقيقية في التكليف، اعتمد بشكل أساسي على ثلاثة مقومات لإثبات وإظهار تلك الأرباح وهي البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف، ثم الدفاتر والقيود المحاسبية والتي تتطابق من حيث النتيجة مع ما جاء في البيان، ثم الوثائق والمستندات الضرورية للإثبات.

إن المادة (٢٥) من الـ م.ت. رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩، عدت المكلف الذي لا يمسك القيود الحسابية المقررة لفئة الضريبة الخاضع لها، محتالاً يعاقب بالجزاء المنصوص عليه في المادة (٦٤١) من قانون العقوبات فضلاً عن حرمانه من إجازات التصدير والاستيراد وطيّ اسمه من غرفة التجارة والصناعة خلال السنة التي وقعت فيها المخالفة[١].

كما جاء في المادة (٦) من قانون الدخل (على كل مكلف خاضع للضريبة أن يمسك قيوداً حسابية كاملة ومنتظمة تظهر أرباحه الحقيقية).

لم يقدّم المشرع الضريبي في سورية تعريفاً واضحاً للدفاتر المنتظمة، كما أنه لم يعطِ أي شكل أو أسلوب معين لمسك تلك الدفاتر، مما استدعى اللجوء إلى أحكام قانون التجارة السوري التي حددت مضمون الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها وشكلها وأصول التسجيل فيها. وأهم تلك الأحكام في المواد (١٦-١٧-١٨ ) .فوفقاً للمادة (١٦) من القانون التجاري، يجب على كل تاجر أن ينظم على الأقل الدفاتر الثلاثة التالية:

أ ـ **دفتر يومية**: ويستعمل هذا الدفتر لقيد جميع العمليات التي يقوم بها التاجر يومياً وخلال الفترة المحاسبية التي يمارس فيها نشاطه التجاري.

ب ـ **دفتر صور رسائل**: ويجب أن تنسخ فيه الرسائل والبرقيات التي يرسلها.

ج – **دفتر الجرد و الميزانية**: وينظمان مرة على الأقل في السنة، يقيد فيهما التاجر العمليات التي يقوم بها في نهاية كل فترة تجارية، وهذا يشمل جرد ما لديه من بضائع وسلع ومن نقود وأوراق تجارية ومن مدينين ودائنين ومن أصول وخصوم.

وقد نصت كل من المادتين (١٧) و(١٨) من القانون التجاري على تحديد بعض الشروط الشكلية لكي تكون الدفاتر معها مقبولة. حيث نصت المادة (١٧) على تنظيم الدفاتر التجارية الإجبارية بحسب التاريخ، وبلا بياض أو فراغ أو نقل إلى الهامش ولا محو ولا تحشية بين السطور.

---
[١] د. الخطيب، خالد، د. العدي، ابراهيم، مرجع سابق، ص٣٤٥.

فيما نصت المادة (١٨) على ترقيم الدفاتر المذكورة والتأشير عليها وتوقيعها من رئيس المحكمة البدائية والمدنية، أومن قاضي الصلح في المدن التي لا توجد فيها محكمة بدائية.

ولما كان انتظام الدفاتر وكماله وإظهارها للأرباح الحقيقية يتوقف على أنواع الدفاتر الممسوكة وعلى طريقة التسجيل المتبعة فيها، فقد قام المشرع الضريبي كمحاولة منه لمنع أي لبث أو خلط، بتحديد حد أدنى من الدفاتر و المستندات التي يجب مسكها من قبل مكلف ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، حيث أصدرت وزارة المالية بلاغها ذا الرقم (٣١٢٤٢/١/٢٥ تاريخ ١٩٨٣/١٢/٢٤) قسمت بموجبه المكلفين الخاضعين لضريبة الأرباح الحقيقية إلى ست فئات، وحددت لكل فئة حد أدنى من الدفاتر والمستندات التي يجب مسكها وإبرازها إلى الدوائر المالية.

٣-٢-٥-٣-١- شروط الدفاتر المقبولة ضريبياً .

لكي تكون الدفاتر المحاسبية مقبولة ضريبياً وتتمتع بقوة الإثبات الكافية، لا بد من توفر مجموعة من الشروط وهي[1]:

أ ــ أن تكون الدفاتر مقبولة محاسبياً:

أوجب المشرع على التاجر مسك الدفاتر المحاسبية وذلك لتسجيل العمليات المالية التي يقوم بها، وليتثنّ له معرفة نتائج أعماله وتصوير المركز المالي لنشاطه في نهاية فترة زمنية محددة. وهناك بعض المعايير التي يجب أخذها بعين الاعتبار لكي تكون الدفاتر مقبولة محاسبياً وهي:

ــ أن تكون الدفاتر ممسوكة بإحدى الطرائق المحاسبية المعترف بها، وتعتبر طريقة القيد المزدوج من أكثر الطرائق استعمالاً من قبل المكلفين لتنظيم دفاترهم.

ــ أن تكون القيود الواردة في الدفاتر مسجلة وفقاً للفروض و المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

أن تتوافق هذه الدفاتر مع ما نص عليه قانون التجارة السوري، حيث نص هذا القانون في المواد (١٦-١٧-١٨ ) على أنواع تلك الدفاتر و الشروط الشكلية الواجب توافرها لكي تعتبر دفاتر محاسبية منتظمة. وفي جميع الأحوال لا يجوز رفض دفاتر المكلف واعتبارها دفاتر غير مقبولة ضريبياً إلا بعد الاستناد إلى أسس وأدلة حسّية تبرّر رفضها.فلا يجب أن يكون مثلاً الأساس في الرفض غياب بعض الشروط الشكلية في القيود والمنصوص عليها في المواد (١٦-١٧-١٨) من قانون التجارة، كوجود خطأ في شرح القيود أو عدم إثبات العمليات طبقاً للترتيب الزمني أو السهو عن ترقيم الصفحات، وإنّما يجب النظر إلى ما وراء هذه الدفاتر، فيما إذا كان النقص وعدم الانتظام يخفيان محاولات يقصد منها تهريب

[1] د. الخطيب، خالد، د. العدي، ابراهيم، مرجع سابق، ص٣٤٩.

أرباح من وجه الدوائر المالية، فعندها لا يكون من مفرّ أمام الدوائر المالية، سوى عدم قبول تلك الدفـلتر ضريبياً[1]، إلاّ أنّ ذلك لا يعني عدم التركيز على هذه النواحي إهمالاً لها.

**ب ـــ وجود الوثائق و المستندات المؤيدة لما يرد في الدفاتر:**

يعتبر وجود الوثائق و المستندات المؤيدة للعمليات أو القيود المسجلة في الدفاتر المحاسبية من مقومـات قبول تلك الدفاتر وتأكيداً على صحة ما ورد فيها، وإن غياب تلك الوثائق يجعل من الدفاتر المحاسبية أمراً شكلياً ويدع مجالاً للشك في عدم مصداقيتها، مع مراعاة بعض الظروف التي يتعذر أو يستحيل الحصـول فيها على مستند أو يكون العُرف قد جرى على عدم أخذ مستند فيها[2].

كما أنّ وجود المستند بحد ذاته لا يعتبر كافياً للتأكيد على ما ورد في الدفاتر، بل يجـب أن يكـون وثيقة صادقة خالية من كل غش أو تزوير يهدف المكلف من ورائه إلى تضليل الدوائر المالية وإخفاء جزء من الأرباح الخاضعة للضريبة .

**ج ـــ انتظام الرقابة الداخلية في المنشأة:**

إن وجود نظام محكم للرقابة الداخلية أو للضبط الداخلي في المنشآت الكبيرة للمكلفين، إنما يعطـي مؤشراً غاية في الأهمية على صحة الوثائق و المستندات والدفاتر المبرزة من قبل المكلف. فوجود نظام جيد للرقابة الداخلية، معناه بالضرورة تدني احتمالات الغش و التزوير في عمليات هذه المنشآت، والوصـول بشكل تلقائي إلى دقة الأرباح الحقيقية المصرحة والمعلنة من قبل المكلف. أمـا في المنشـآت الصغـيرة والفردية فإن غياب نظام ضبط داخلي فيها يترتب عليه أخذ الدوائر المالية بمبدأ المقارنة والمقاربـة مـع أرباح المنشآت المتماثلة أو مع رأس المال المستثمر أو مع رقم الأعمال حسب الحال.

**ء- توفر شرط الأمانة في المكلف:**

فقد يقوم المكلف بتحقيق كافة الشروط المذكورة في دفاتره المبرزة إلى الدوائر المالية إلا أنه لا يقـوم بتسجيل جميع العمليات المالية فيها. كما إنّ وجود دفاتر مزدوجة إحداها صحيحة و الأخرى خادعة، لا يحقّق شرط الأمانة.

**٣ ـــ ٢ ـــ ٥ ـــ ٣ ـــ ٢ ـــ الغرامات والعقوبات المتعلقة بالدفاتر المحاسبية.**

إذا لم يبرز المكلف الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المادة (٦) من قانون الدخل، أو رفض تقـديم المستندات و الوثائق المنصوص عليها في المادة (١٤) من نفس القانون، يبلغ إنذاراً بالامتثـال لأحكـام القانون، فإن لم يمتثل لذلك خلال عشرة أيام من تاريخ التبليغ، تقدّر الدوائر المالية أرباحـه مباشـرة،

[1] الدالي، سليمان، رسالة ماجستير، مرجع سابق، ص٢٥.

[2] الخطيب، خالد: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٥، ص٣٤٧.

ويكلف بالضريبة على أساس أرباح لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كُلف به خلال السنوات الخمس الأخيرة وذلك وفقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (١٢) من القانون /٢١/ لعام ١٩٨١، أما إذا امتثل المكلف للإنذار وقام بتقديم الدفاتر و المستندات المطلوبة فإننا نكون أمام حالتين:

١ً- أن تكون تلك الدفاتر و المستندات صحيحة ومقبولة لدى الدوائر المالية، وفي هذه الحالة يجري تكليفه بالضريبة أصولاً مع إخضاعه للفائدة القانونية وفقاً لأحكام المادة (٣) من الم.ت. رقم /١٤٦/ لعام ١٩٦٤، ووفقاً لأحكام الفقرة (ج) من المادة (١٢) من القانون رقم /٢١/ لعام ١٩٨١.

٢ً- أن تكون تلك الدفاتر و المستندات غير صحيحة وغير مقبولة لدى الدوائر المالية، فتقدر أرباحه بصورة مباشرة، ويُغرّم في هذه الحالة بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة بين الأرباح المصرح بها و الأرباح القطعية المقدرة عليه وفقاً لأحكام الفقرة (ب) من المادة (١٢) من القانون /٢١/ لعام ١٩٨١ .

وإضافة إلى الغرامات السابقة، فإن المكلف الذي لا يمسك أصلاً الدفاتر المحاسبية المطلوبة أو يرفض إبرازها بعد انقضاء مهلة الإنذار أو يبرز تأييداً لبيانه دفاتر محاسبية تضمنت معلومات غير صحيحة أو استعملت في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة، يعاقب بالسجن لمدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد عن ثلاث سنوات، وبغرامة نقدية لا تقل عن /٥٠٠٠/ ل.س، ولا تزيد عن /٥٠٠٠٠/ ل.س، أو بإحدى هاتين العقوبتين. كما يحرم المكلف من إجازات التصدير والاستيراد، ويطوى اسمه من غرف التجارة و الصناعة خلال سنة أو سنوات تنفيذ العقوبة التي يحكم بها (المادة (١٣) من القانون /٢١/ لعام ١٩٨١).

**٣ ــ ٢ ــ ٥ ــ ٣ ــ ٣ ــ الدراسة التحليلية لواقع عمل الدوائر المالية من حيث رفض أو قبول الدفاتر المحاسبية للمكلفين.**

لا يوجد معيار واضح يمكن الاعتماد عليه لرفض الدفاتر المحاسبية للمكلفين، حتى أن الدوائر المالية قد ذكرت في أحد بلاغاتها ما يلي:

(ونؤكد هنا على الدوائر واللجان المختصة بضرورة توصيف حالة القيود والمستندات المبرزة وإيراد عبارات صريحة توضح رأي التكليف المؤقت أو لجنة الفرض أو لجنة إعادة النظر فيها وما إذا كان قرار هذه الجهات قد انتهى إلى رفض القيود و مستنداتها تماماً لعدم صحتها أو انتهى إلى قبولها أساسا في التكليف، وانطلق في تحديده بعد إدخال بعض التعديلات على نتائجها)، (بلاغ وزارة المالية رقم /٢٥/١٦٨٧٤ تاريخ ١٩٨١/٧/١٩).

وبالتالي فهل يشكل مثلاً غياب بعض المستندات سبباً كاملاً لرفض الدفاتر؟ أو أنّ عدم وجود تناسب بين رقم المبيعات ورقم المشتريات أو عدم قيد المقبوضات و المدفوعات أولاً بأوّل، بل الانتظار حتى يتم

قيدها في نهاية العام ...الخ، يعدّ سبباً لذلك.

بشكل عام، إنّ ما يحدث في الدوائر المالية على أرض الواقع ليس في مجال مناقشة قبول أوعدم قبول الدفاتر، بل لقد أصبح موضوع تقديم الدفاتر المحاسبية ولكثير من الفعاليات هو إجراء شكلي في بعض الأحيان، وقيام بعض مراقبي الدخل بالاستغناء عنها بالمطلق في أحيان أخرى. من خلال استعراض واقع بعض التكاليف في الدوائر المالية كثيراً ما نجد ورود العبارات:

( ابرز المكلف دفتر غير مرقم وغير ممهور).

وفي هذه الحالة نجد أن المكلف الذي يقوم بمهردفاتره وختمها في نهاية كل عام عن العام الذي يليه، يستوي من حيث المعاملة الضريبية مع المكلف الذي لا يقوم بذلك، فيتم العمل على تشجيع المكلفين الملتزمين على عدم الالتزام.

( ابرز المكلف دفتر غير مرقم وغير ممهور سجّل فيه إيراداته ونفقاته بطريقة القيد المفرد).

فمن الجدير ذكره في هذه الحالة، أن قوانين وتعليمات وزارة المالية لم تنص على الطريقة المتبعة في التسجيل، فكثيراً ما نجد ورود دفاتر محاسبية إلى الدوائر المالية مسجلة عملياتها بطريقة القيد المفرد ولبعض الفعاليات الهامة كفعالية التعهدات وتجارة الجملة وغيرها..وما تتصف به هذه الطريقة من بدائية وعيوب كثيرة. ومن المستغرب كيف يمكن أن تظهر طريقة في التسجيل أُلغيت منذ عشرات السنين نشاط المكلف ونتائج أعماله والوصول إلى أرباحه الصافية الحقيقية؟.

ولايخفى على أحد، أنّ قبول الدفاتر المحاسبية من قبل مراقبي الدخل على الرغم من عدم مهرها وختمها أصولاً، بالإضافة إلى موضوع التراكم الضريبي والانتظار لمدة سنتين كاملتين على تقديم المكلف لبيانه الضريبي حتى تنجز الدوائر المالية تكليفه بالضريبة، الأمر الذي يترتب عليه إعطاء الفرصة والوقت والمرونة الكافية للمكلف بإعادة صياغة دفاتره بما يتناسب مع:

بيانه المقدم.

صياغة الوثائق والمستندات الملائمة.

رقم العمل الوارد في قسم الاستعلام الضريبي.

وإعطائه المجال في نفس الوقت على إخفاء جانباً من فعاليته، هذا من جهة، ومن جهة أخرى ، إفساح المجال أمام مراقبي الدخل للاتفاق مع المكلف لإعداد تلك الدفاتر مقابل مزايا معنوية أو مادية قد تنعكس سلباً على مقدار الأرباح الصافية الحقيقية ، إمّا من خلال وضع الحدود الدنيا لنسبة الأرباح الصافية، أو من خلال محاولة إخفاء جزءً من رقم عمل المكلف أو جانباً من فعاليته .

ولا بد من الإشارة في هذا المجال إلى أن الدوائر المالية قد أعطت الفرصة للمكلفين بتغيير تصريحهم الضريبي من خلال ما يسمى (بالبيان اللاحق ). وعليه فإنّ تصريح المكلّف عن أرباح أكبر مما يجب، يمكن تعديله بموجب البيان اللاحق، وتغيير الدفاتر المحاسبية بالشكل الذي يتوافق مع التعديل الجديد ودون أي مشكلة.وإذا كان هذا جميعه يتفق ومصلحة المكلف، فإنه لا يتفق ومصلحة الخزينة العامة.

## ٣.٢.٦. تحقق ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية.

بعد أن يقوم المكلف بتقديم بيانه الضريبي ودفاتره و الوثائق و المستندات المؤيدة إلى الدوائر المالية تقوم هذه الأخيرة بالعمل على تحقيق الضريبة على أرباحه، بتنظيم جدول ضريبي خاص يتضمن مبلغ الضريبة الذي يجب دفعه بشكل نهائي (إخبار نهائي).فالتحقق هو (مجموعة الإجراءات المتبعة لوضع الضريبة موضع التحصيل).بمعنى آخر، وحتى تقوم الدوائر المالية بتنظيم الإخبار النهائي بمبلغ الضريبة وإضافاتها، تمرّ عملية التحقق بمجموعة من المراحل تختلف باختلاف طبيعة المهنة ورقم العمل بين مكلف وآخر، وذلك حتى يأخذ التكليف الدرجة القطعية.ويمكن تقسيم هذه المراحل إلى[1]:

- مرحلة التكليف الأولي (حساب الضريبة على أساس بيان المكلف).
- مرحلة التكليف المؤقت.
- مرحلة تكليف لجنة الفرض.
- مرحلة طلب إعادة النظر في التكليف.

### ٣-٢-٦-١- مرحلة التكليف الأولي (حساب الضريبة على أساس بيان المكلف ) .

وفي هذه المرحلة يُصار إلى قبول الأرباح الصافية التي وردت في بيان المكلف بدون تعديل جوهري على هذه الأرباح. ولقد حددت الدوائر المالية هذه المرحلة على الشكل التالي[2]:

(يتوجب على مراقبي الدخل في حال تقديم المكلف بياناً بأرباحه السنوية أن يدقّقوا في البيان المذكور والوثائق المرفقة به، حتى إذا تبينّ لهم من التدقيق أنّ هناك بعضاً من النفقات المذكورة حصراً في المادة (٨)[3] المنّوه بها، قد نزّلتْ من الأرباح، لفتوا نظر المكلف إلى وجوب إضافتها إلى الأرباح المذكورة المصرح بها ودفع الضريبة المترتبة على أساسها خوفاً من تعرضه للغرامات. وفي الأحوال التي لا يمتثل فيها المكلف للملاحظة مراقب الدخل فيمكن قبول التصريح كما هو وارد، وبالتالي قبول الضريبة المدفوعة على أساس البيان دون غرامات على أن يسطّر حاشية على البيان يشير فيها إلى الواقعة، وأنه لفت نظر

---

[1] كتاب وزارة المالية رقم ٢٤/٨/٢٣١٣٤ تاريخ ١٩٥٩/١/٢٣.

[2] د. الخطيب، خالد، د. العدي، ابراهيم، مرجع سابق، ص٣٧١.

[3] المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل.

المكلف إلى المخالفة الحادثة فلم يمتثل). وبعد ذلك تقوم الدوائر المالية بحساب الضريبة من واقع ذلك البيان وإصدار أمر تحقق بها، وبموجب هذا الأمر يصبح المكلف مُلزماً بدفع ما يترتب على بيانه من ضريبة خلال (١٥) يوم من تاريخ تقديمه البيان المشار إليه في المادة (١٣) من قانون الدخل.[1]

علماً أنه تم اعتبار مهلة انتهاء تقديم البيانات بداية للمهلة المحددة للدفع، أي بعد (١٥) يوم من تاريخ انتهاء المهلة القانونية لتقديم البيانات. بعد انتهاء المهلة القانونية للتسديد وفق بيان المكلف، تقوم الدوائر المالية بتنظيم جداول التحقق وفق الأصول المقررة، ويصبح نافذاً بإقراره من قبل أكبر موظف مالي في مركز محافظة أو منطقة عملاً بأحكام المادة (٣٤) من قانون الدخل، وبالتالي تستطيع الدوائر المالية (دائرة الجباية) الشروع بتحصيل الضريبة.

تُرسل جداول تحقق التكاليف إلى دوائر الجباية لتثبت في قيودها تحققات المبالغ الجاري تحصيلها بشكل مسبق بالاستناد إلى بيانات المكلفين وملاحقة الذين لم يسددوا ما ترتب عليهم خلال مدة الدفع، وتمر هذه الجداول في طريقها إلى دوائر الجباية بمرحلة تدعى (تأسيس الضريبة)، أي (تثبيت جداول التحقق المتضمنة التكاليف الضريبية المطروحة في سنة ما في سجلّ الدوائر المالية لتكون مرجعاً مركزياً في كل ما يطرح من ضرائب نوعية على المكلفين، كلٌ على حده).

وبالتالي فإنه كلّما كان البيان أو التصريح الضريبي الذي يقدمه المكلف للدوائر المالية في هذه المرحلة صحيحاً أو صادقاً، أمكن تحقيق النقاط التالية[2]:

تبسيط إجراءات العمل داخل الدوائر المالية، وتخفيف العبء عن المكلف من جهة، وعن الدوائر المالية أثناء قيامها بالتكليف النهائي من جهة ثانية.

تحقيق العدالة النسبية للمكلف ولخزينة الدولة، على اعتبار أن المكلف أعلم الناس عن نتيجة أعماله ودخله ونفقاته.

تنمية وتقوية الثقة بين المكلفين والدوائر المالية، وبالتالي زيادة الإيرادات الضريبية.

**٣-٢-٦-٢- مرحلة التكليف المؤقت .**

ويمكن أن يُعّرف بأنه:

(التكليف الذي تصدره الدوائر المالية متضمناً طرح الضريبة على المكلف بالاستناد إلى الأرباح الصافية التي صرّح عنها في بيانه دون تعديل، أو على أساس التعديلات التي رأت لزوم إدخالها على البيان

[1] الفقرة الثانية من المادة (١٤) من قانون الدخل لعام ١٩٤٩ وتعديلاته .

[2] الدالي، سليمان، رسالة ماجستير، مرجع سابق، ص٣٣.

حسب نتائج التحقيقات التي يقوم بها المراقبون المختصون[1]، أو أنها تُطرح فوراً وبشكل جزافي[2]. وتعد التكاليف الصادرة على هذا النحو قابلة للطعن والتعديل من قبل اللجان المختصة[3]).

ويجوز للدوائر المالية أن تقوم في سبيل تحقق الضريبة أو أن توعز بالقيام — لدى ذوي العلاقة أو أي شخص آخر — بكل تدقيق وتحقيق من شأنه أن يفيدها، وأن تطلب منهم ومن الإدارات العامة والخاصة جميع الوثائق الحسابية والقوائم (الفواتير )والعقود، وأن تطّلع على حركة النقود والحسابات في المصارف.

وكل من تكون لديه المعلومات والوثائق التي تطلبها الدوائر المالية بمقتضى الفقرة السابقة ويرفض إعطائها، يُعاقب بغرامة نقدية مقدارها (٥٠) ل.س عن كل مخالفة بقرار من وزير المالية ، وفي حال التكرار تُضاعف الغرامة[4].

بناءً على ما سبق يمكن إيجاز إجراءات هذه المرحلة كما يلي:

**٣-٢-٦-٢-١- تحديد الوضع القانوني للمكلف (الشخصية الحقوقية ) .**

وفي هذا الإجراء يُصار إلى تحديد شخصية المكلف (شخص طبيعي فرد، أو شخصية اعتبارية)، وتحديد الفعالية التي يمارسها عملاً بأحكام المادة (٢) من الـ م.ت. رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩وتعديلاته.

ومن أجل التعرّف الدقيق على نشاط المكلف والفعاليات التي يمارسها لا بد من التكامل و التعاون والتنسيق بين دائرة الأرباح الحقيقية و الدوائر الأخرى ضمن المديرية الواحدة، كدائرة الدخل المقطوع والإنفاق الكمالي والضرائب غير المباشرة، وعلى هذه الدوائر رفد دائرة الأرباح بكل المعلومات التي من شأنها أن تفيد مراقب الدخل في التعرف على الفعاليات التي يمارسها المكلف وبحجم نشاطه ورقم عمله.

إلاّ أنّ هذا التنسيق يكاد يكون معدوماً على أرض الواقعّ وفي ظل غياب وحدة مركزية للمعلوماتية ضمن المديرية الواحدة تجمع فيها المعلومات والبيانات لجميع المكلفين سواءً كانت يدوية أو مؤتمتة(إدخال أجهزة الحاسب)، وفي ظل غياب بطاقات منفردة لجميع المكلفين(كل مكلف له رقم وبطاقة تفّصل جميع أنشطته وفعالياته)، فإن هذا التعاون يكاد يكون معدوماً ومن شأنه أن يزيد من حجم التهرب الضريبي، أو العجز عن الضبط الدقيق للمطارح الضريبية يجعل جزءاً من هذه المطارح غير خاضع للتكليف الضريبي أو على الأقل للتصاعد الضريبي.

---

[1] المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل لعام ١٩٤٩ وتعديلاته .

[2] الفقرة (أ) من المادة (١٢) من القانون ٢١ لعام ١٩٨١.

[4] د. الخطيب، خالد، العدي، ابراهيم، مرجع سابق، ص٣٧٢.

[4] المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل لعام ١٩٤٩ وتعديلاته .

ويمكن أن نذكر في هذا المجال أحد الحالات التي تؤكد ما أشرنا إليه من واقع عمل مديريات الماليات، والتي تتضمن مكلفاً بضريبة الدخل المقطوع في مشغل لصناعة الألبسة الجاهزة ، وبقيام هذا المكلف بالتعاقد مع إحدى الجهات العامة على توريد الألبسة،انتقل بطبيعة المهنة من التكليف بضريبة الدخل المقطوع إلى التكليف بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية.

علماً بأنّ قرار الإخراج لم يتضمن وجود هذا المشغل أصلاً، كما أنّ عقود المكلف لم تتضمن ما يفيد هذا الموضوع فاقتصرت على توريد الألبسة الجاهزة وبغض النظر عن مصدرها. وبالصدفة البحتة تم اكتشاف هذا المشغل من قبل مراقب الدخل، الأمر الذي ترتّب عليه توزيع رقم عمل المكلف إلى مبيعات مشتريات من الغير ومبيعات تصنيع ذاتي، بعد تقدير هذا الأخير وفقاً للطاقة الإنتاجية المقدرة لمشغله، وقدرت أرباح التصنيع الذاتي بنسبة أكبر مما أدّى إلى ضبط المطرح الضريبي بشكل دقيق مع ما يدرّه من إيرادات إلى الخزينة العامة للدولة، وإنّ عدم اكتشاف هذا المشغل لاعتبرت العقود جميعها عقود توريد ومشتريات من الغير وقدّرت أرباحها بنسب أقل.

**٣-٢-٦-٢- ٢ ــ دراسة البيان الضريبي .**

من حيث تقديمه ضمن المدة القانونية أو خارجها و الغرامات المترتبة في حال وجودها ونتيجة هذا البيان من ربح أو خسارة.

**٣-٢-٦-٢- ٣ ــ دراسة الدفاتر و القيود و الوثائق و المستندات المبرزة .**

تتم دراسة الدفاتر والقيود والوثائق والمستندات بعد مطالبة المكلف بإبرازها، ثم دراسة مدى التطابق الحاصل بين ما جاء في البيان وما جاء في تلك الوثائق والدفاتر من حيث النتيجة، وتكليفه وفقاً لأحكام أحد الفقرات الواردة في المادة (١٢) من القانون رقم /٢١/ لعام ١٩٨١، فإذا تم قبول بيان المكلف ودفاتره وقيوده، فيكلف وفقاً لأحكام الفقرة (ج)، وإذا امتنع المكلف عن تقديم الدفاتر والقيود، فإنه يخضع لأحكام الفقرة (أ)، وإذا تبين من دراسة بيانه ودفاتره وقيوده أن المكلف قد أخفى جزءاً من إيراداته أو رفض مراقب الدخل دفاتره وقيوده لعدم صحتها، فإنه يخضع لأحكام الفقرة (ب)، مع الأخذ بعين الاعتبار الإنذارات المترتبة وفقاً للحالة موضوع الدراسة.

**٣-٢-٦-٢- ٤ ــ قبول المستندات والوثائق والدفاتروالقيود المبرزة ومطابقتها للبيان الضريبي.**

في حال قبول المستندات والوثائق والدفاتر والقيود المبرزة من قبل مراقب الدخل ومطابقتها للبيان الضريبي استناداً إلى معلومات الاستعلام الضريبي وأي معلومات أخرى تفيد هذا الغرض، يعتكف المراقب على دراسة كل فعالية على حده من حيث الإيرادات والنفقات ويقوم بالتعديلات التي يراها مناسبة بما يتناسب مع حجم نشاط المكلف ورقم عمله وأمثاله من المكلفين الممارسين لذات الفعالية

وبالاعتماد على كافة الوسائل الممكنة والجهات الرسمية ذات العلاقة[1]، حيث يقوم في نهاية الدراسة بتحديد الأرباح الصافية لكل فعالية على حده ثم تجمع هذه الأرباح ليحصل على الرقم النهائي للربح الصافي الخاضع للضريبة.

وإنّ طرائق التدقيق تختلف باختلاف نوع النشاط وطبيعة الفعالية التي يمارسها المكلف وبشكل عام فإنّ الأمر متروك بأكمله إلى فطنة ودراية مراقب الدخل وتجربته العملية وخبرته القانونية، ولذلك من المفروض على مراقب الدخل إجراء ما يلي:

الإحاطة بأوجه نشاط المكلف كافة وملاحظة ما تم استحداثه أو العدول عنه من هذه الأوجه واثبات ذلك بالأدلة والمستندات، ومواجهة المكلف بما قد يكون موجوداً بالمنشأة وتخالف بيانه.

بحث كل نشاط ومناقشته على حده للوصول إلى رقم عمل المكلف.

أن تطرح على المكلف أسئلة واضحة ومحددة.

سؤال المكلف عن ثروته المستقلة و التطورات التي طرأت عليها ويُسأل عن أملاكه العقارية المكتسبة أو الموروثة وكذلك الأموال النقدية في المصارف أو غيرها وتاريخ حيازتها ومصادرها.

أن تغطي أسئلة مراقب الدخل نواحي التقرير كافة من حيث رقم الأعمال والمبيعات والمشتريات والتكاليف ومعدلات الربح والمصروفات[2].

يُعّد بعد ذلك مراقب الدخل تقريراً يبين فيه أعمال التدقيق التي قام بها و النتائج التي توصل إليها، مرفقاً مع التقرير محضراً على أساس السؤال والجواب حول النقاط المختلف عليها بين المراقب والمكلف والتي لها تأثير مباشر في تقرير التكليف، على أن يوقّع هذا المحضر بالنتيجة من قبل المراقب ومحاسب المنشأة أو مديرها المسؤول.

بعد تنظيم التقرير، يخضع للتدقيق من قبل مدقق، حيث تستكمل الملاحظات اللازمة لإتمام التكليف المؤقت.

**٣-٢-٦-٢- ٥ ــ تبليغ المكلف بإخبار مؤقت بالضريبة.**

حيث يتم تبليغ المكلف بإخبار مؤقت بضريبة الدخل وإضافاتها والغرامات المترتبة عليها في حال وجودها، بعد إظهار أرباح المكلف الأساسية بموجب البيان ثم الأرباح الصافية بعد التعديل ويبلّغ أصولاً[3].

---

[1] المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل لعام ١٩٤٩ وتعديلاته .

[2] د. الخطيب، خالد، د. العدي، ابراهيم، مرجع سابق، ص٣٧٣.

[3] قرار وزير المالية رقم /١٢٦/و تاريخ ١٩٦٦/١/١٥ ، تعميم وزارة المالية رقم ٨٤٤٦ تاريخ ١٩٨١/١٢/٣١.

إنّ ما ورد سابقاً قد نُسِفَ بشكل كامل، بإعداد وزارة المالية لما يسمى بخطة التدقيق المبسّط (خطة الإنجاز)، واقتصرت الإجراءات السابقة والتي تدخل تحت عنوان التدقيق المستندي الشامل والكامل على بعض الفعاليات القليلة (فعالية الاستيراد والتي يتجاوز رقم العمل فيها /٣٠٠٠٠٠/ دولار، الشركات المقامة على أساس قانون الاستثمار رقم /١٠/ لعام ١٩٩١ وتعديلاته، ..... ). وباستثناء هذه الفعاليات القليلة فإن جميع الفعاليات والأنشطة التي تخضع لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية تُعامل في التكليف الضريبي وفقاً لخطة التدقيق المبسّط.

إن خطة التدقيق المبسّط المشار إليها قد أدت إلى انهيار حقيقي في النظام الضريبي ابتداءً من ضعف إجراءات التحقق وصولاً إلى تراجع مستوى مراقب الدخل وانتهاءً بتدني الوعي الضريبي للمكلفين، وما عكسته من أثار سلبية هامة على موارد الخزينة وإيراداتها.

٣-٢-٦-٢- ٦ ـ أسلوب التدقيق المبسّط (خطة الإنجاز).

لضرورات إنجاز التراكم الضريبي الذي عانت منه الدوائر المالية وما تزال حتى الآن (كما سنرى لاحقاً)، علماً بأن انخفاض عدد مراقبي استمر وكمشكلة حقيقية طوال تلك الفترة، وإنّ إنجاز التراكم الضريبي كان يجب أن يرتبط وبشكل أساسي بزيادة عدد مراقبي الدخل. وعلى الرغم من إعلان هذا العنوان كشعار للدوائر المالية ومنذ عام ١٩٨٥، إلاّ أنّ الزيادة في عدد مراقبي الدخل لم تتم فعلياً إلاّ في عام ١٩٩٩، وهذا تناقض كبير كان أحد نتائجه بقاء هذا التراكم حتى الوقت الحاضر، وتفويت الفرصة أمام مراقبي الدخل الذين فيما لو عُيّنوا منذ ذلك الوقت لاكتسبوا الكثير من الخبرات والمزيد من الكفاءة، وكان من الممكن أن يكون هذا الإجراء ــ إلى جانب إجراءات أخرى تفيد هذا الغرض ــ بديلاً لما يسمى بخطة التدقيق المبسط، وذلك من اجل إنجاز التراكم الضريبي في إطار أسلوب التدقيق المستندي الشامل والكامل الذي نصت عليه أحكام الـ م.ت. رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩.

فبناءً على تعليمات وزارة المالية رقم /١/٢٥/٧٢١ تاريخ ١٩٨٦/١/٦، و القاضية بتعميم تطبيق أسلوب التدقيق المبسّط على الدوائر المالية جاء فيها:

إلى مديرية مالية مدينة دمشق

إلى مديرية مالية مدينة حلب

نثبت فيما يلي بياناً لأسلوب العمل الواجب اتباعه في تدقيق قيود المكلفين بضريبة دخل الأرباح الحقيقية العائدة لعام ١٩٨٤والإجراءات الموضوعية لطرح ضريبة الدخل المذكورة على المكلفين عن العام المذكور، بما يؤمن إنهاء كافة إجراءات الطرح الأولية لتكاليف العام المذكور خلال عام ١٩٨٦.

نصت المادة (٢٣) من الـ م.ت. رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ على ما يلي:

( تتولى الدوائر المالية المكلفة بتحقق الضريبة، تدقيق البيانات الواجب تقديمها بمقتضى هذا المرســـوم التشريعي ولها أن تستوضح ذوي العلاقة إذا رأت فائدة من ذلك أو إذا هم طلبوا إعطاء إيضاحات ) .

ونصت المادة (٢٤) من المرسوم التشريعي المذكور على ما يلي:

(يجوز للدوائر المالية أن تقوم في سبيل تحقق الضريبة أو أن توعز بالقيام لـــدى ذوي العلاقـــة أو أي شخص آخر،بكل تدقيق وتحقيق من شأنه أن ينيرها وأن تطلب منهم ومن الإدارات العامة والخاصة جميع الوثائق الحاسبية والقوائم (فواتير ) والعقود وأن تطلع على حركات النقود والحســـابات في المصـــارف ....).

ونصت المادة (٢٩) على ما يلي:

(إذا قبلت الدوائر المالية بيان المكلف بدون تعديل تحدد الضريبة على الأسس المصرح بها وإلا فتطـــرح الضريبة على أساس التعديلات التي ترى الدوائر المذكورة لزوم إدخالها على البيـــان حســـب نتـــائج التحقق... وتعتبر التكاليف المطروحة بمقتضى هذه المادة مؤقتة).

ومن خلال النصوص سالفة الذكر يتضح أن الدوائر المالية تملك صلاحيات تدقيق البيانات التي يتقـــدم بها المكلفون، كما يحق لها أن تستوضح من ذوي العلاقة عن كل ما هو وارد في بياناتهم ومن شـــأنه أن ينيرها في طرح تكاليف ضريبة الدخل. وهي تملك بالنتيجة صلاحية قبول بيانات المكلفين بدون تعديـــل وتحديد الضريبة على الأسس المصرح بها، كما تملك صلاحية إجراء التعديلات التي تراها لازمـــة علـــى بيانات المكلفين حســـب نتائج التدقـــيقات والتحقـــيقات التي تجريها.

وتأسيساً على ما تقدم، يطلب من الدوائر المالية إنجاز مرحلة التكاليف المؤقتة لجميع مكلفي ضريبـــة دخل الأرباح الحقيقية عن عام ١٩٨٤وفق الخطوات التالية:

١ ــ ينبغي توجـــيه العاملين المختـــصين للإسراع في جمع المعـــلومات الإحصـــائية عـــن نشـــاطات وفعـــاليات المـــكـــلفـــين خـــلال عـــام ١٩٨٤ مـــن كـــافة جـــهات الـــقـــطاع الـــعـــام والـــخـــاص (اســـتيراد – تـــصديـــر ــ مشتريات محلية – تعهدات – مبيعات – وساطات ... الخ ) وتدوينها في بطاقة الاستعلام لـــكل مـــكلف، بحيث تتضمن كافة المعلومات المتوفرة عن نشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني وضمـــها إلى إضبـــارة المكلف.

٢ـــ إعداد خلاصة عن نتائج التكاليف القطعية لكل مكلف عن السنوات السابقة لعـــام ١٩٨٤ يبين فيها رقم العمل الســـنوي ونســـبة الـــربح ومـــبلغ الأرباح الصـــافية السنـــوية القـــطعية الـــتي كـــلف علـــى أساسها وتعداد أوجه النشاطات التي مارسها في كل سنة.

٣ ـــ إبلاغ جميع المكلفين المتخلفين عن تقديم البيان السنوي إنذارات رسمية بوجـــوب تقـديم بياناتهم خلال المهلة المحددة قانوناً.

٤ـــ تكليف مراقبي الدخل المختصين بزيارة جميع المكلفين للاطلاع على قيودهم للتأكد من مـدى استجابتهم لموجبات مسك القيود المحددة في تعليماتنا رقم ٣١٢٤٢ — ١/٢٥ تـاريخ ١٩٨٣/١٢/٢٤. وبعد التأكد من مسك المكلف الدفاتر المطلوبة بموجب التعليمات المذكورة وتقديمه البيان الضريـبي في موعده القانوني يعود المراقب إلى تدقيق القيود المبرزة لاستخلاص رقم أعمال المكلف السنوي من واقعها وبيان مدى تطابق النتائج القيدية مع ما ورد في بيان المكلف. وفي ضوء نتائج التدقيق، ومـا تضمنتـه إضبارة المكلف من معلومات إحصائية وبعد استقراء خلاصة تكاليف المكلف عن السـنوات السـابقة ينظم المراقب تقريراً مبدئياً يضمنه خلاصة تدقيقاته واقتراحاته المتعلقة بالأسس التي يرى تكليف المكلـف بموجبها من حيث تحديد رقم الأعمال السنوي ونسبة الأرباح الصافية أو الإجمالية لينتهي أخيراً إلى تحديد الأرباح الصافية السنوية التي يرى أنها تتناسب مع واقع نشاط المكلف في عام ١٩٨٤.

٥ ـــ بعد إنجاز تقرير المراقب يعرض التقرير على رئيس الشعبة المختص ليبين ملاحظاته خطياً حـول أسس التكليف المقترحة.ثم يدعى المكلف لمناقشته في مضمون بيانه.

تجري مناقشة المكلف من قبل كل من رئيس الشعبة ومعاونه ومراقب الدخل المختصـين مجتمعين، وتعرض على المكلف المقترحات المتعلقة بتحديد الأرباح الصافية التي ترى الدوائر المالية طرح الضريبـة على أساسها. فإذا وافق المكلف على هذه المقترحات، يحرر ضبط بنتيجة المناقشة ويثبت فيه رقم الأرباح الصافية الذي يتم الاتفاق عليه من قبل الطرفين، ويذّيل بتصريح من المكلف يقر فيه بقبول تعديل بيانـه بما يتوافق مع رقم الأرباح الصافية الذي تم الاتفاق عليه. وبعد توقيع محضر الاجتماع مباشرة يتم تحريـراً إخبار تكليف مؤقت باسم المكلف يثبت فيه رقم الأرباح المتفق عليه بين الدوائر المالية والمكلف ويبلـغ المكلف نسخة منه خطياً لإسقاط حقه في الاعتراض عليه وبعدها يعمد الموظفون المعنيون إلى تثبيت مـا يفيد أن القيود المبرزة المقترنة بالتصريح اللاحق المعدل للأرباح يمكن اعتبارها بمجموعـها صالحـة لان تكون أساسا للتكليف من حيث المبدأ.

٦ـــ ثم يعرض التكليف المؤقت على مدير المالية ومعاون المدير للدخل وفقاً لأحكام المادة (٦) مـن الـ م.ت. رقم /٩٢٨/ لعام ١٩٦٨ للتدقيق في مستندات الإضبارة بما فيها بيان المكلف الأولي وبطاقـة الاستعلام وتقرير المراقب ومطالعة رئيس الشعبة ومحضر المناقشة مع المكلف والإخبار المؤقت. فإذا تبـين لهما تناسب الأرباح المعدلة مع واقع فعالية المكلف عمد إلى تثبيت التكليف المؤقت حسب الأصـول.

أما إذا بدا لهما ما يستوجب التوسع في التحقيق عن نشاط وفعالية المكلف، جاز لهما إعادة الإضبارة إلى الدائرة المعنية بقرار إعدادي يتضمن إجراء التدقيق الكامل لقيود المكلف ومستنداتها.

٧ــ توضع تحققات فروق الضرائب المتوجبة على الأرباح المصرح بها في البيان المعدل الذي اعتبر تكليفاً مؤقتاً موضع التحصيل حسب الأصول وتستوفى مع الفوائد القانونية وفقاً لأحكام المادة (٣) من الفقرة (أ) من الـ م.ت رقم /١٤٦/ لعام ١٩٦٤مضافاً إليها غرامات تأخير تقديم البيان عند الاقتضاء .

٨ــ أما المكلفون الذين يتبين انهم لم يلتزموا بواجب تقديم البيان رغم انقضاء مدة الإنذار أو أنهم لم يلتزموا بواجب مسك القيود المحددة في تعليماتنا رقم ٣١٢٤٢ – ١/٢٥ تاريخ ١٩٨٣/١٢/٢٤ فتتم إجراءات تحقق الضريبة عليهم وفقاً لأحكام المقطع الأول من الفقرة (أ) من المادة (١٢) من القانون رقم /٢١/ لعام ١٩٨١ أو وفقاً لأحكام المادة (١٣) منه حسب الحال. كما تتم إجراءات تحقق الضريبة على المكلفين الذين لا يوافقون على تعديل بياناتهم وفقاً لأحكام الباب الأول من الـ م.ت. رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ وأحكام المواد (١١ – ١٢ – ١٣ ) من القانون رقم /٢١/ سالف الذكر.

٩ــ وفي ضوء الأسلوبين المذكورين آنفاً لإجراءات تحقق ضريبة الدخل على الأرباح فقد رأينا تحديد معدلات الأداء الشهرية ضمن الدوام الرسمي بالنسبة لمراقبي الدخل كما يلي:

إنجاز عشرة تكاليف وفق إجراءات الطرح السابقة البيان .

إنجاز خمسة تكاليف وفق إجراءات التدقيق الكامل لقيود المكلفين .

يعتبر التكليف منجزاً بصدور القرار من اللجان المختصة (لجنة الإدارة المالية أو لجنة الفرض) وتعتبر التكاليف المنجزة زيادة عن معدلات الأداء المذكورة منجزة خارج أوقات الدوام الرسمي.

ووفقاً لما جاء في متن تعليمات خطة الإنجاز، وبعد أن يعد مراقب الدخل تقرير التكليف المؤقت، يدعى المكلف إلى حضور لجنة مناقشة مع رئيس اللجنة المشار إليها (رئيس قسم الدخل أو مدير المالية) وذلك من أجل مناقشة المكلف بتقرير تكليف مراقب الدخل ونسب الأرباح الموضوعة، فإذا قبل المكلف بما جاء في تقرير التكيف، يصار إلى تنظيم محضر مناقشة يبين فيه أرقام العمل ونسب الأرباح الإجمالية والصافية الخاضعة للضريبة ويوقع أصولاً من قبل المكلف ورئيس اللجنة وعضو اللجنة. ثم يصار إلى تنظيم إخبار مؤقت بنتيجة تقرير التكليف يوقع من قبل المكلف ثم يصار إلى تنظيم قرار لجنة مالية بالنتيجة النهائية، ويعد مراقب الدخل بناءً على قرار اللجنة المالية إخباراً نهائياً يتضمن الأرباح الصافية بموجب البيان والأرباح بعد التعديل مع صافي فرق الضريبة وإضافاتها والغرامات في حال وجودها، واحتساب فائدة قانونية تضاف إلى مبلغ الضريبة وتحتسب ابتداءً من انتهاء فترة تقديم البيانات ولغاية الشهر الذي يسبق الشهر الذي تم فيه تثبيت قرار اللجنة المالية مضروباً بـ ١٠% (معدل الفائدة) مضروباً

بفرق الضريبة ومجهودها.أما في حال لم يتم التوصل إلى اتفاق ينظم قرار إخراج من الخطة ويكلف وفق الأصول العادية.

**٣-٢-٢-٦-٢- ٧ ـ الآثار السلبية المترتبة على تطبيق أسلوب التدقيق المبسط ( خطة الإنجاز ) بدءاً من عام ١٩٨٤ .**

إن تطبيق أسلوب التدقيق المبسط ومنذ ذلك التاريخ قد خلّف نتائج وآثار في غاية من السلبية، سواءً على المكلفين أو على الدوائر المالية أو على النظام الضريبي، ويمكن أجمالها بالنقاط التالية:

أ – عدم إنجاز التراكم الضريبي حتى تاريخه، ونذكر مثالاً على ذلك ومن واقع عمل إحدى الدوائر المالية (الشركة الحكومية الأردنية السورية للنقل البري):

وهي عبارة عن شركة بين حكومة الجمهورية العربية السورية وحكومة المملكة الأردنية الهاشمية، وهذه الشركة تتمتع بالجنسية الأردنية ومديرها العام أردني ولها حق العمل في كلا البلدين وخارجهما وفتح فروع ومكاتب لها للإشراف على أعمالها وتسيير مهامها، كما أنها معفاة من جميع أنواع الرسوم والضرائب المالية والجمركية والبلدية لمدة عشر سنوات، بدأت بتاريخ ١٩٧٦/١/١٩ وانتهت بتاريخ ١٩٨٦/١/١٨،طي كتاب وزير المالية السوري بالشأن رقم /٨/١٢٠٥٨٦/ تاريخ ١٩٧٨/١٢/١٢.

ولهذه الشركة فرع مستقل في إحدى المحافظات يكلف أصولاً بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية عن نتائج أعمال الشركة، وبضريبة الرواتب و الأجور عن العاملين في الفرع المذكور. وعلى الرغم من تقديم الشركة لبياناتها الضريبية وصور عن تقارير المحاسبين القانونيين المصادقة على تلك الأعمال، لم يصر إلى تكليف هذه الشركة حتى الآن على الرغم من إرسال العديد من الكتب الموجهة من قبل الشركة المذكورة للإسراع بتكليفها والحصول على براءات الذمة المطلوبة واستعدادها لتقديم كل ما يلزم لهذا الخصوص، علماً أن حصة الجمهورية العربية السورية من أرباح الشركة تحّول سنوياً أصولاً إلى حساباتها في المصرف المركزي.

ب – لقد تدنى مستوى رؤية وتحقيقات الدائرة المالية إلى أبعد الحدود بما فيها تقاعس أو عدم قيام مراقب الدخل ببذل الجهد الكافي للإحاطة بنشاط المكلف، و البحث و التقصي عن وثائق وإثباتات تحدد الفعاليات التي يمارسها المكلف وأرقام العمل وصولاً إلى تحديد الأرباح الصافية الحقيقية، أو اكتشاف مطارح ضريبية مكتومة بشكل كامل أو جزئي. فأصبح مراقب الدخل يعدّ تقرير التكليف للكثير من المهن و الفعاليات بشكل مكتبي منسوخاً عن تقرير التكليف للسنة السابقة دون أي مراعاة أو انتباه أو معرفة بالتبدلات التي قد تطرأ على حجم نشاط هذا المكلف أو ذاك و التأكد فيما إذا كان التكليف الأساسي صحيحاً أم لا –ومثال ذلك، ما وجدناه من واقع تكاليف أخرى لإحدى الدوائر

المالية، تبينّ أنّ أحد المكلفين عن فعالية عمولة مطبوعات كان يخفي جزءاً من رقم العمل بالتلاعب بأرقام المؤسسة ذاتها، إذ كان يخفي أرقام عمل عدة أشهر من كل عام، و استمرّ هذا الأمر بدءاً من عام /١٩٨٩/ ولغاية عام /١٩٩٧/ - وقد نتج عن ذلك:

١ــ إن الكثير من المهن الخاضعة أصلاً لضريبة الدخل المقطوع قد تطورت أرقام عملها بشكل كبير جداً ( تجّار سوق الهال ، بعض تجار الألبسة ، بعض المشاغل الخاصة بالألبسة ) إلى حد كاف لإخراجها من دائرة التكليف بضريبة الدخل المقطوع إلى دائرة التكليف بضريبة دخل الأرباح الحقيقية .

٢ــ عدم الوصول إلى حقيقة بعض النشاطات المهمة التي برزت بوضوح خلال السنوات الأخيرة وبالتالي القصور عن تكليفها، كالمضاربات في العقارات والسيارات وعدم الوصول إلى دخول مهمة للوكلاء و الوسطاء والسماسرة، وإبقاء الكثير من المطارح الضريبية خارجة عن دائرة التكليف بأي ضريبة نوعية.

ج ــ تدني الخبرة المهنية والعلمية لمراقبي الدخل نتيجة للعوامل السابقة،وفي ظل غياب الدراسات الموضوعية لكثير من المهن والأنشطة التي تتطلب حسابات خاصة لا يمكن أن تتم بمعزل عن الاختصاصيين من خارج الدائرة المالية للوقوف الدقيق و لموضوعي على نسب أرباح المهن المختلفة الخاضعة للضريبة، كفعالية التعهدات، تجارة العقارات...الخ.

د ــ وبناءً على خطة الإنجاز المشار إليها، قامت الدوائر المالية بدراسة ميدانية للنشاطات المختلفة لكافة الفعاليات التجارية و الصناعية في المحافظات، وإرسالها إلى وزارة المالية التي تبنت هذه الأخيرة نسب أرباح متوقعة لكل نشاط، كان دورها بالأصل دوراً استئناسياً يعتمد عليه مراقب الدخل بتحديد الأرباح الصافية لمكلف ما عند فرض الضريبة عليه، فتحولت هذه النسب تدريجياً لتصبح نسب ملزمة، بالإضافة إلى نسب الأرباح الصافية التي حددها وزارة المالية بتعليمات السلف لمهن مختلفة كالاستيراد والتعهدات، لتصبح جميعاً نسباً قانونية (بدون قانون)، وأصبحت المعيارالذي تلجأ إليه الدوائر المالية في فرض الضريبة على المكلفين وبغض النظر عن حجم نشاط هذا المكلف وظروف منشأته الداخلية، والظروف الخارجية (السوق )، فما كان صالحاً في عام /١٩٨٥/ ليس كذلك بالتأكيد في عام /١٩٩٣/ وما كان مقبولاً في عام /١٩٩٣/ على سبيل المثال، غير مقبول في عام /١٩٩٨/ بسبب الركود الذي ما تزال تعاني منه الأسواق.

فاقترن أسلوب التقدير المباشر الجزافي بأسلوب التدقيق المبسط، مبتعدين في ذات الوقت عن أسلوب التقدير الحقيقي الذي كان مقترناً بأسلوب التدقيق الشامل والكامل.

لقد أدى ذلك إلى ظهور الفجوات الكبيرة بين نتائج الأعمال المصرح بها من قبل المكلف، وبين نتائج التكاليف الضريبية التي يعدها مراقب الدخل. فكثيراً ما نرى مكلفاً قد صرح بخسارة مقدارها /٣٠٠٠٠٠/ ل.س وتبلغ أرباحه الصافية بموجب التكليف الضريبي (مليوني ) ليرة سورية.

هـ - تفريغ الدفاتر المحاسبية والبيانات الضريبية والوثائق والمستندات المبرزة من قبل المكلف من مضمونها لتتحول إلى مجرد إجراء شكلي وروتيني، لقناعة المكلف بأنه مهما كانت نتيجة أعماله حتى ولو كانت خسارة فإن الدوائر المالية لن تعترف بتلك الخسارة. ومدركاً في ذات الوقت بخلفية نسب الأرباح الإلزامية التي يفرضها مراقب الدخل بناءً على تعليمات الإدارة المالية بشكل عام.

و- تعميق خلل عدم توثيق التعاملات بين المكلفين في السوق (عدم تطبيق نظام فوترة سليم، ازدواجية الدفاتر والفواتير واستخدام كشوف الحسابات عوضاً عن الفواتير و الوثائق الملزمة).

ز- إضعاف العلاقات الوثائقية والمستندية سواءً بين قسم الاستعلام الضريبي والدوائر المالية المختصة أو بين الجهات الرسمية الأخرى ذات العلاقة ومديريات الماليات، وما نشأ عنها من إخفاء الكثير من المطارح الضريبية أو أجزاء من أرقام العمل للكثير من المكلفين.

ح - تدني مستوى مهنة المحاسبة بشكل عام ومستوى مهنة مراجعي الحسابات بشكل خاص، وعلى مستوى سواءً مراقبي الدخل أو المحاسبين أو مدققي الحسابات كلّ بحسب موقعه.

**٣-٢-٦-٢-٨- تعدد أسعار الصرف وانعكاسه على عدم الوصول إلى الأرباح الحقيقية الصافية للمكلفين.**

إنّ وجود أسعار صرف متعددة لبيع وشراء العملات الأجنبية حسب المعاملات التي تنشأ عنها تلك العملات، كسعر الصرف التشجيعي وسعر الصرف الرسمي وغيرها من الأسعار المماثلة، وعلى الرغم من المناداة بتوحيد أسعار الصرف ومنذ سنوات عديدة، إلا أنه لم يتم ذلك حتى الآن. ينعكس هذا الأمر تحديداً من الناحية الضريبية في القطاعات التي لها علاقة مباشرة بالعالم الخارجي كالاستيراد و التصدير، حيث سبب ومنذ بداية الانفتاح الاقتصادي الذي شهده القطر في نهاية الثمانينات، كوارث عديدة ألحقت خسائر ذات أهمية كبيرة بالاقتصاد الوطني، ومن إحداها التهرب الضريبي في هذا القطاع .

**من جهة المستوردين :**

يقوم المستوردون عادةً بتخفيض أسعار مستورداتهم قدر الإمكان[1](بتخفيض قيمة المستوردات بدءاً من إعداد الفاتورة وبالاتفاق إما مع بلد المنشأ أو مع أي طرف آخر)، وذلك من أجل الاستفادة:

أ- فرق سعر دولار التصدير المشترى من الغير والذي يمول به قيمة المستوردات وسعر الدولار السائد في السوق.

[1] النشرة الاقتصادية، العدد٢، ١٩٩٨، ص٣٤.

ب ـــ الفرق في الرسوم الجمركية.

ج ـــ الفرق في ضريبة الأرباح الحقيقية المتحققة عن فعالية الاستيراد، على اعتبار أن الأساس الـــذي تعتمده الدوائر المالية في تكليف هذه الفعالية هو كلفة المبيعات كرقم عمل[1]، والـــتي تتضمـــن كلفـــة المستوردات بما فيها قيمة المستوردات بالدولار مضروباً بسعر الصرف بحسب أسواق الـــدول المجـــاورة ووفق نشرة الأسعار التي تصدرها وزارة المالية سنوياً، مضافاً إليه نصف ليرة سورية[2] كونه قطع تصديـــر مشترى من الغير ناتجاً عن تصدير الألبسة والمواد الغذائية تحديداً.

ووفقاً لما سبق فإن الأساس المعتمد في التكليف -وهو كلفة المبيعات كرقم عمل-غير صحيح إطلاقـــاً متضمناً تهرباً ضريبياً بإخفاء جزء رقم العمل الناتج عن الفرق بين قيمة المستوردات الحقيقيـــة وقيمـــة المستوردات المصرح بها.

<u>من جهة المصدرين :</u>

فإنهم يلجؤون عادة إلى التصريح بقيمة أقل لصادراتهم وذلك عند تنظيم تعهدات إعـــادة القطـــع إلى سورية، لكي يتمكّنوا من بيع الفرق بين القيمة الفعلية لصادراتهم وقيمتها المصرح عنها في السوق غـــير النظامية لتعويض الخسائر التي يتعرضون لها بسبب انخفاض سعر الصرف الرسمي للعملات الأجنبية المطبق على الصادرات، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، التهرب من الضريبة على أرباح التنازل عـــن قطـــع التصدير بمقدار الفرق المذكور[3].

أما بالنسبة إلى المستوردين الذين يقومون بعمليات التصدير، فإنهم يلجؤون إلى حالة معاكسة تمامـــاً وهي التصريح بقيمة أكبر لصادراتهم حتى يتمكّنوا من الحصول على أكبر قدر ممكن من القطع الأجنـبي وتوظيفه في تمويل مستورد اتهم، وذلك من اجل التهرب من المبلغ المقطوع الذي يضاف عادةً إلى ســـعر القطع في أسواق الدول المجاورة عندما تقوم الدوائر المالية باحتساب كلفة المستوردات فيما لو كـــان هذا القطع مشترى من الغير.

وعليه تعتبر الدوائر المالية السعر الذي توافق عليه للمعاملة الضريبية هو السعر الذي يقترب من أسـعار الأسواق المجاورة ، وتؤكّد على انّه السعر الذي تتعامل به مختلف الجهات.تستثني الدوائر المالية من هـــذه المعاملة نوعين من المكلفين[4]:

---

[1] تعليمات وزارة المالية رقم ١٦/١٧٣٢٢ تاريخ ١٩٩٥/٧/٤.

[2] أصبحت ١٠ ق . س بدلاً من ٥٠ ق. ش لكل دولار اعتباراً من تاريخ ١٩٩٩/٧/١٩ بموجب تعليمات وزارة المالية رقم ١٦/١٩٧٨٠.

[3] حساني، عبد الرزاق حسن: الوضع الراهن لأقتصادنا النقدي والمهمات الرئيسية للسياسة النقدية في الجمهورية العربية السورية، رسالة ماجستير، بإشراف الدكتور موفق السيد حسن، جامعة دمشق، ١٩٩٣،ص٢٨ ـ٢٩.

[4] الحمادي، خالد، رسالة ماجستير، مرجع سابق ،ص٧٢.

المكلفين الذين يتعاملون مع القطاع العام، وهذا القطاع سوف يقوم بدفع الضريبة الواجبة على المكلف إلى الدوائر المالية وفق العقود المبرمة بين مختلف الأطراف وخاصة شركات النفط والخدمات المرافقة. ويعود سبب هذا الاستثناء في الدوائر المالية إلى اعتبار أن الشركات العامة تتعامل عن طريق المصارف السورية على أساس السعر الرسمي التجاري، بذلك يتم تمييز سعر الصرف لها عن بقية القطاعات.

الشركات الأجنبية التي تعمل في سورية وفق قوانين الاقتصاد، من خلال إدخال القطع الأجنبي إلى البلد والى أحد فروع المصرف التجاري السوري الذي سوف يقوم بحسابه على أساس السعر الرسمي. ويعود هذا الاستثناء أيضاً إلى أن هذه الشركات تم احتساب أسعارها على أساس السعر الرسمي.

**٣-٢-٦-٢- ٩ ـ الغموض و التناقض في تكليف الشركات الأجنبية وفروعها العاملة في سورية (غموض وتناقض تعليمات وزارة المالية ).**

نصت تعليمات وزارة المالية رقم /٨١٠٧/٢٥/١/ تاريخ ١٩٨٢/٤/١٠/ على مجموعة من النقاط يمكن إجمالها بما يلي:

١ً - تعامل الشركة الأجنبية كالشركة المقيمة إذا أبرمت في سورية اكثر من عقد خدمة واحد، وكانت مهلة التنفيذ المحددة في تلك العقود تزيد عن (١٢) شهر.

٢ً - قد تتنازل شركة غير مقيمة إلى شركة غير مقيمة أيضا عن تنفيذ كامل العقد المبرم معها أو جزء منه لقاء مبلغ معين، وباعتبار أن هذا التنازل قد يحقق ربحاً تجارياً للشركة المتنازلة، لذلك فإن الربح المتحقق في هذه الحالة يخضع للتكليف بالضريبة على الأرباح بصفة مستقلة عن تكليف الشركة الثانية بضريبة غير المقيمين [١].

---

(١) بالنسبة الى تكليف غير مقيمين في سوريا بموجب المادة (٢٠) من القانون ١١٢ تاريخ ١٩٥٨/٨/١١ ألغيت المواد (١٨ — ١٩ — ٢٠ ) من قانون ضريبة الدخل لعام ١٩٤٩ وأصبح تكليف غير المقيمين يشكل الفصل الرابع ( المواد ١٧ ، ١٨، ١٩، ٢٠ ، ٢١ ) من قانون ضريبة الدخل المقطوع رقم ١١٢ المشار إليه ، المادة ١٧ — إن المبالغ التي تدفع الى أشخاص حقيقيين أو اعتباريين لا يزاولون العمل بصورة دائمة تعويضاً عن خدمات أدوها في الجمهورية العربية السورية في مزاولة إحدى المهن غير التجارية ومبالغ أجور الأفلام تخضع للضريبة وفقاً للأحكام المبينة أدناه "وتدخل في ذلك بدلات الاستثمار ، براءات الاختراع أو الأسماء أو العلامات أو العناوين الصناعية والتجارية التي تستحق دفعها للأشخاص المبحوث عنها " مضافة بموجب أحكام الفقرة (أ) من المادة (٧) من الـ م.ت. رقم ٥٢ لعام ١٩٧١. المادة /١٨/ - تستوفى الضريبة بطريقة الاقتطاع وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة ، يحدد المبلغ الصافي الخاضع للضريبة بـ ١٠? من المبلغ الأصلي بصورة مقطوعة (بالنسبة للأفلام ) و ٧٥? بالنسبة للحالات الأخرى وتستوفى الضريبة بمعدل وحيد قدره ١٧? ، "كما تستوفى الضريبة على بدلات الاستثمار وبراءات الاختراع أو الأسماء أو العلامات أو العناوين الصناعية و التجارية بمعدل وحيد قدره ١٥? من المبلغ الأصلي المدفوع الى غير المقيمين " مضافة بموجب الفقرة /ب/ من المادة /٧/ من الـ م.ت. رقم ٥٢ لعام ١٩٧١ ، المادة /١٩/ - يترتب على الشركات والجمعيات والأفراد الذين يدفعون مبالغ خاضعة للضريبة أن يحسموا هذه الضريبة لحساب الخزينة وأن يدفعوا الى صناديق الخزينة خلال الأيام الخمسة الأولى من كل شهر مقدار الضريبة المستوفاة بطريقة الاقتطاع عن المبالغ المدفوعة من قبلهم خلال الشهر السابق . ويجوز السماح بقرار من وزير المالية بتأدية الضريبة خلال الأيام الخمسة الأولى من كل ثلاثة أشهر أو ستة أشهر . إن الشركات و الجمعيات والأفراد الذين لم يدفعوا خلال المدة المعينة المبالغ التي هم مسؤولون عنها أو يدفعوها ناقصة يلزمون شخصياً بالضريبة غير

٣- قد تعمد بعض الشركات الأجنبية إلى افتتاح مكاتب استعلامات لهـا في سـورية لتزويدهـا بالمعلومات التجارية ودون أن تمارس هذه المكاتب أية أعمال تجارية، لذلك وفي هذه الحالـة فإنها لا تخضع للتكليف بالضريبة على الدخل لانعدام مطرح التكليف في سورية.

ولقد استمر العمل بموجب هذه التعليمات في الدوائر المالية ولمدة (١٨) عاماً متواصلـة، ودون أن تتم الإشارة إلى وجود أخطاء وغموض في هذه التعليمات، حتى صدور تعليمات وزارة الماليـة رقـم /١٦/٣٤٣٦/ تاريخ ٧ /٢/ ٢٠٠٠/ لتناقض التعليمات السابقة وتخالفها، حيث جاء في هذه التعليمات النقاط التالية:

١ـ بالنسبة إلى عقود تقديم خدمات أو أعمال غير تجاري من قبل شركات أجنبية إلى سورية فـلا تعتبر الشركة الأجنبية مقيمة في سورية وبالتالي لا تكلف بضريبة الأرباح وإنما يستمر تكليفها بضريبـة غير المقيمين ولو تعددت عقود تنفيذ خدماتها في سورية أو استمر تنفيذها للخدمات لأكثر من سنة طالما أنها لم تتخذ أي إجراء يدل على قصدها في الإقامة الدائمة في سورية لممارسة الأعمال فيها. وهذا هـو التناقض الأول ، فبينما اعتبرت التعليمات الأولى أن قيام الشركة الأجنبية بأعمال أكثر من عقد خدمـة واحد خلال سنة واحدة يجعلها مقيمة وتكلف بضريبة الأرباح، فقد صححت التعليمات الثانيـة هـذا الخطأ واعتبرت أن الشركة الأجنبية غير مقيمة ولو تعددت عقود الخدمة ولأكثر من سنة، طالما أنها لم تتخذ أي إجراء يدل على قصدها في الإقامة الدائمة.

٢ـ صححت التعليمات المذكورة أعلاه موضوع التنازل وأشارت انه في حال تنـازل الشـركة الأجنبية عن أعمال الخدمات المتعاقد عليها لشخص غير مقيم، وقيام هذا الشخص بتنفيذ تلك الأعمـال مقابل تقاضيه ذات المبلغ المحدد في عقد الشركة لقاء تنفيذ الخدمات، في هذه الحالة يكلف الشخص غـير المقيم الذي نفذ أعمال الخدمات بضريبة غير المقيمين عن المبلغ الذي يتقاضاه، وإذا كان هذا المبلغ أقـلّ من المبلغ الذي يستحق للشركة الأجنبية بموجب عقدها الأصلي، ففي هذه الحالة ينبغي تكليف الشركة الأجنبية بضريبة غير المقيمين عن الفرق بين المبلغ المستحق لها وبين المبلغ المدفوع من قبلها للشخص غـير المقيم، الذي قام بتنفيذ الخدمات ( بينما اعتبرت التعليمات الأولى هذا الأمر بمثابة أرباح تنازل وبغـض النظر عن القيمة المحددة بموجب هذا العقد).

---

المدفوعة بعد أن يضاف إليها غرامة " حسب الغرامة وفق أحكام الـ م.ت. رقم ١٤٦ لعام ١٩٦٤ المادة (١) وتعديلاتها " ، المادة /٢٠/ - تلغـى أحكام المواد (١٨ - ١٩ - ٢٠ ) من الـ م.ت. رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩ ابتداءً من تاريخ نفاذ المواد الثلاثة السابقة . المادة /٢١/ - تطبق فيما يتعلق بطرق المراجعة في ضريبة دخل غير المقيمين المنصوص عليها في هذا الفصل طرق المراجعة على ضريبة دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية ,

٣ــ بالنسبة لفروع الشركات الأجنبية في سورية (وهو الأهم) تطبّق إجراءات التكليف بضريبة الدخل عن عمولات الوساطة التجارية على فروع الشركات الأجنبية أو مكاتب الارتباط التابعة لها أو أي جهة أخرى تمارس هذه الأعمال، وتطرح هذه الضريبة باسم فرع الشركة في سورية أو باسم مكتب الارتباط الموجود فيها وليس باسم الشركة الأم[1]. ويُعتقد أن المطرح الضريبي الذي تم اكتشافه بعد مرور (١٨) عاماً على صدور التعليمات الأولى من أهم المطارح الضريبية المكتشفة حتى تاريخه.

إن الخطأ الفادح الذي تمثل بعدم تكليف تلك المكاتب عن عمولة الوساطة التجارية خلال الفترة المذكورة، قد أدى إلى خسائر على درجة عالية من الأهمية وفتح مجالاً هاماً للتهرب الضريبي. فيما أعفت التعليمات الأولى تلك المكاتب من ضريبة دخل الأرباح على عمولات الوساطة التجارية عن طريق إغفالها بشكل كامل، عادت وزارة المالية وبالتعليمات موضوع الدراسة بإدراجها كمطرح للتكليف الضريبي.

وبدلاً أن يسارع قسم الاستعلام الضريبي في وزارة المالية وبالتعاون مع دوائر الاستعلام الضريبي في المحافظات بالقيام بمسح شامل لجميع المكاتب التجارية التابعة للشركات الأجنبية في القطر من أجل تحديد المطارح الضريبية المغفلة بدقة، تمّ الاكتفاء بإرسال التعليمات المذكورة إلى مديريات الماليات في المحافظات فقط ليبقَى عدداً كبيراً من تلك المكاتب دون تكليف حتى تاريخه، وهذا خطأ آخر يضاف إلى جملة الأخطاء السابقة.

---

[1] نصت تعليمات وزارة المالية رقم /٣٤٣٦/ المذكورة بالنسبة لفروع الشركات الأجنبية في سوريا على ما يلي " في حال وجود فرع للشركة الأجنبية في سوريا المتعاقدة على التوريد فقط أو على التوريد وتقديم الخدمات معاً فإن الفرع لا بد وأن يقوم بدور الوسيط التجاري في إبرام وتنفيذ العقد كتزويد المركز الرئيسي بنسخة من إعلان المناقصة ومن دفتر الشروط وإجراء كافة المراسلات والمراجعات اللازمة لإبرام العقد ثم متابعة تنفيذه في سوريا ومتابعة إجراءات فتح الاعتماد وتحويل المبالغ وتحرير الكفالة وجميع الأعمال الأخرى التي يمارسها الوسيط التجاري عادة لذلك فإن هذا الفرع يستحق أو ينبغي أن يستحق تقاضي عمولة الوساطة التجارية من مركزه الرئيسي عما ساهم فيه من أعمال في تنفيذ العقد وغالباً ما يصار الى تحويل عمولة الوساطة من قبل المركز الرئيسي للشركة الى فرعها في سوريا ، لذلك وبما أن عمولة الوساطة المستحقة للفرع تخضع للتكليف بضريبة دخل الأرباح لذلك يصار الى تقديرها بصورة مباشرة بالمقارنة مع المعدلات و النسب المئوية التي يتقاضاها الوسطاء التجاريون في الحالات المماثلة مقرونة بالقيمة الكاملة للعقد . تطبق إجراءات التكليف بضريبة الدخل عن عمولات الوساطة التجارية المذكورة آنفاً على فروع الشركات الأجنبية أو مكاتب الارتباط التابعة لها أو أي جهة أخرى تمارس هذه الأعمال . وتطرح هذه الضريبة بإسم فرع الشركة في سوريا أو بإسم مكتب الارتباط الموجود فيها وليس بإسم الشركة الام . وعند تحديد النسبة الصافية لعمولة الوساطة التجارية عن طريق التقدير المباشر ينبغي مراعاة الضوابط التالية : أ – عندما تكون قيمة العقد كبيرة ينبغي تخفيض معدل عمولة الوسيط بصورة تتناسب عكساً مع ازدياد القيمة المذكورة . ب – عندما تكون النفقات الإدارية الفعلية التي يتحملها الفرع أو المكتب كبيرة ينبغي الاتجاه في تحديد نسبة العمولة الصافية نحو الحدود الدنيا . ج – نوع المواد المتعاقد على توريدها حيث تنخفض عمولة الوسطاء في عقود توريد المواد الغذائية عنها في عقود توريد مواد أخرى ، فيرجى الاطلاع والعمل بما ذكر واعتبار تعليماتنا السابقة المخالفة – وبخاصة ما جاء في الفقرة ٨ من التعليمات ذات الرقم /١/٢٥/٨١٠٧/ تاريخ ٨٢/٤/١٠ – معدلة وفق ما ورد في ضوء التعليمات .

### ٣-٢-٦-٢- ١٠ ـ الاستيراد باسم الغير.

كما ذكرنا سابقاً، تعتبر مهنة الاستيراد من أهم المهن التي تخضع أرباحها لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، لضخامة قيمة صفقاتها ووفرة أرباحها .

واستمراراً بسلسلة الكوارث التي تكبدها الاقتصاد الوطني من جراء تهرب مكلفي هذه المهنة من الضريبة، نذكر أهم طرق التهرب الضريبي شيوعاً بين مكلفي هذه المهنة وهي الاستيراد باسم الغير، ونكون هنا أمام حالتين:

الحالة الأولى :

توزّع رقم أعمال المكلف على رخص استيراد تخص غيره من التجار الذين لا يعملون بها وإنما يؤجرونها له مقابل فائدة أو نسبة محددة، أو بتوزيع رقم أعماله على رخص الاستيراد واستحصلها المكلف لأقربائه دون مقابل أو دون أن يعملوا بها[1]، أو من خلال توزيع أرقام العمل على شخصيات اعتبارية متعددة تشكّل وتؤلّف من قبل المكلفين أنفسهم للتهرب من التصاعد الضريبي، وفي هذه الحالة يصار إلى سداد الضريبة المترتبة في نهاية المطاف.

الحالة الثانية :

وهي الأهم على الإطلاق ، حيث يقوم المكلف بالاستيراد ولكن بإسم أحد الأشخاص مقابل أجر أو بدون أجر، وقد يكون أحد الأشخاص الذين يعملون في شركته أو من خارج إطار عمله، حيث يقوم بالاستيراد وباسمه وبرقم عمل كبير جداً، وعندما تقوم الدوائر المالية بفرض الضريبة على هذا الاسم (المكلف الزائف) فيكون قد فات الأوان، فإما لا تجد عنواناً لهذا الشخص أويكون قد سافر إلى الخلوج، أو أنه لا يملك شيئاً.

وعلى أثر عشرات لا بل مئات الحالات من هذا النوع وفي مختلف المحافظات في القطر العربي السوري، عملت وزارة المالية مع مديري الماليات على استصدار ما يسمى بـ (قرارات السلف)، وهي عبارة عن جدول بنسب الأرباح الصافية المعتمدة بصورة مبدئية لاستيفاء سلف ضريبة الدخل عند الاستيراد وذلك بدءاً من عام /١٩٩٦/. وقد ساهم هذا الأمر في حل هذه المشكلة جزئياً، على اعتبار أن هذه النسب تطبق بشكل مقطوع لا يغطي عادةً كامل ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية. ثم تمّ حلّ هذه المشكلة نهائياً بمراعاة التصاعد الضريبي عند تطبيق هذه النسب وذلك في عام /٢٠٠٠/.

---

[1] الدالي، سليمان، رسالة ماجستير، مرجع سابق، ص٧٠.

**مثال على احتساب إحدى السلف :**

١ـ مجموع إجازات الاستيراد حتى تاريخه ٥٠٠٠٠٠ $. (استيراد قطع تبديلية للسيارات) لمكلّف س.

٢ـ إجازة استيراد بقيمة ١٠٠٠٠٠ $. (استيراد قطع تبديلية للسيارات ) لذات المكلف.

تحتسب السلفة عن هذه الإجازة كما يلي:

١٠٠٠٠٠ $ * ١٢% * ٦٠ ل.س لكل دولار =٧٢٠٠٠٠ ل.س .

وهي الأرباح الصافية التي تخضع للتصاعد الضريبي .

وباحتساب مقدار الأرباح الصافية للمجموع التراكمي للإجازات السابقة والمستوردة محتوياتها في ذات العام تكون:

٥٠٠٠٠٠ $ * ١٢% * ٦٠ ل.س = ٣٦٠٠٠٠٠ ل.س .

وبالتالي فإن الشريحة بالتصاعد الضريبي قد بلغت ٤٥% فيكون مقدار السلفة عن الإجازة الأخيرة هي:

٧٢٠٠٠٠ * ٤٥%(معدل الشريحة الأخيرة ) * ١٣٠% (مجهود حربي) = ٤٢١٢٠٠ ل.س وهي قيمة السلفة الواجبة السداد.

إلا أنه وحتى تطبيق قرار السلف المذكور في عام ١٩٩٦، بلغت خسائر الخزينة العامة للدولة مليارات الليرات السورية من جراء هذا النوع من التهرب الضريبي.

و السؤال الذي يطرح نفسه في هذا المجال:

ـ أليس كان بالأحرى وقبل الدخول في هذه المرحلة، وضع النظام الضريبي القائم والمعمول به لدى الدوائر المالية موضع دراسة تفصيلية تعمل على ملء ثغرات هذا النظام ومنع التهرب الضريبي الذي من الممكن أن يترتب على هذه الأنشطة ؟؟؟.

وبدلاً من قيام الدوائر المالية بالمحافظة على تطبيق نظام السلف المذكور، أصدرت وزارة المالية وبدءاً من عام /٢٠٠٠ تعليماتها رقم /١٦/١٧٨١٧ تاريخ ٢٠٠٠/٧/١، والتي تنص على استثناء المكلفين الملتزمين بسداد الضريبة ولمدة خمس سنوات متتالية، من قرار السلف المذكور.بمعنى آخر السماح لهؤلاء المكلفين باستيراد المواد وتخليصها وبيعها دون سداد سلفة على الضريبة المترتبة عن هذه الفعالية.

الأمر الذي ترتب عليه قيام المستوردين غير الملتزمين المستثنين من قرار السلف المذكور بالاستيراد وبأسماء هؤلاء المكلفين الملتزمين وذلك بهدف:

١ـ تجنب سداد مبالغ السلف المشار إليها.

٢ـ احتمال تهرب هؤلاء من سداد الضريبة.

٣-٢-٦-٣- مرحلة تكليف لجنة فرض الضريبة.

٣-٢-٦-٣-١- اعتراض المكلف.

بعد أن يتبلّغ المكلف نتيجة الإخبار المؤقت، يحقّ له أن يعترض على ما ورد في تقرير التكليف خلال مهلة زمنية أقصاها ثلاثون يوماً اعتباراً من اليوم الذي يلي تاريخ التبليغ، وللمكلف كامل الحق في الحصول على نسخة كاملة من تقرير مراقب الدخل المذكور.

علماً أنّ هناك العديد من الحالات التي تمانع فيها الدوائر المالية تزويد المكلف بنسخة كاملة عن هذا التقرير، وهذا الإجراء لا يخرج عن كونه تعسفاً في استعمال السلطة[1]. وبعد ذلك يقوم المكلف إما بقبول ما ورد في إخبار التكليف المؤقت أو لا يعترض أو يعترض ولكن بعد انقضاء المهلة المحددة، وفي هذه الحالة يصبح التكليف قطعياً بحق المكلف وغير قابل لأي من طرق المراجعة بما فيها مراجعة القضاء الإداري، أو يقوم بالاعتراض ضمن المهلة القانونية المذكورة أعلاه إذا رأى المكلف أن التعديلات التي أدخلتها الدوائر المالية على أرباحه المصرح بها مبالغ فيها ولا تتفق مع واقع قيوده. وحتى تقبل الدوائر المالية الاعتراض المذكور يجب أن يتضمن الشروط التالية:

١ـ من حيث الشكل:

أن يعترض ضمن المدة القانونية المحددة واثبات ذلك بختم البيان من ديوان المديرية التابع لها.

٢ـ من حيث المضمون:

سعي المكلف أن يبيّن التقديرات التي يقبل بها.

أن يكون الاعتراض كتابياً وموقعاً عليه من المكلف بالذات أومن ينوب عنه بموجب وكالة قانونية أصولاً.

أن يقدم المكلف الوثائق التي تثبت ادعاءه بالاعتراض.

وبعد ذلك يقوم مراقب الدخل بالرد على اعتراض المكلف المذكور، مثيراً في معرض رده النقاط الواردة في الاعتراض، ثم يعرض كل من الاعتراض و الرد مع تقرير التكليف على لجنة فرض الضريبة.

٣-٢-٦-٣-٢- لجنة فرض الضريبة و صلاحياتها.

إذاً يحق للمكلف الاعتراض على التكليف المؤقت ضمن المهل المحددة، وذلك أمام لجنة تدعى (لجنة فرض الضريبة) وذلك في مركز المحافظة التي يقع فيها محل ممارسة المكلف لعمله (أي في مركز المحافظة التي يتبع لها سجله التجاري). وتتألف اللجنة من:

[1] د. الخطيب، خالد، د. العدي، ابراهيم، مرجع سابق ، ص٣٧٤.

١ــ مدير أو رئيس المالية أو من ينوب عنه في حال غيابه، ويمكن تفريغ موظف رئيسي لهــذا الغرض (رئيساً).

٢ــ ممثل من إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف (عضواً).

٣ــ خبير يختاره وزير المالية بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غــرف التجــارة والصناعــة (عضواً).

ويكون مراقب الدخل المختص مقرراً في اللجنة ولا يشترك في التصويت. مع العلم بأنه قليلاً ما تجتمع هذه اللجنة للنظر أصولاً في اعتراضات المكلف، فعادةً ما يلجأ مدير المالية بالنظر في التكاليف المُحَالــة إلى لجنة الفرض مكتبياً ودون الاجتماع مع أعضاء اللجنة بل وحتى مع المكلف.

يمكن تعداد صلاحيات اللجنة في النقاط التالية:

١ً - قبول اعتراض المكلف وبالتالي إقرار الأرباح المصرح بها من قبله، أو البت في الموضــوع لجهــة تقرير مراقب الدخل وردّه على اعتراض المكلف وإقرار الأرباح الصافية بموجب التكليــف، أو بــأخذ قراراً بخلاف ذلك.

٢ً - تتعدّى مهام اللجنة لتتناول جميع المسائل القانونية بما فيها رفض التكليف أساسا لعدم صحــة الشخصية القانونية، أو لعدم ممارسة مهنة، أو إعفاء بعض الأنشطة كونها معفية بموجب القانون، لمــا لهذه اللجنة من صفة إدارية تتخذ القرارات التي تراها مناسبة وتصبح واجبة التنفيذ إن لم يتــم عليــها الاعتراض أصولاً.

٣ً - كما تقوم اللجنة بمراقبة جميع التكاليف المؤقتة وبتدقيق جميع البيانات و التكاليف التي تفرضــها الدوائر المالية واعتراضات المكلفين عليها.

٤ً - دعوة المعترضين للاستماع لبياناتهم شفهياً أو تقوم أو توعز لمراقبي الدخل أو إلى خبراء بالقيــام بجميع التدقيقات والتحقيقات التي من شأنها استكمال أسباب التكليف وجمع المعلومات.

٥ً - تعديل التكاليف المؤقتة على أساس التخفيض أو على أساس الزيادة كما أشرنا أعلاه، إلاّ أنــةّ لا يحق لها أن تخفض التكاليف التي لم يتم الاعتراض عليها إلا في حالة وجود الخطأ المادي.

وعندما تستكمل اللجنة تدقيقاتها ودراساتها، تبتّ في التكاليف المعروضة عليها، وتعمل على إعــداد قرار معدل ومؤيد لنتيجة البتّ، يرفق القرار مع إضبارة المكلف وتعاد لمراقب الدخل المختــص ليقــوم الأخير بإعداد الإخبار المؤقت بقرار من لجنة الفرض، وبالتالي تبليغه للمكلف.

ويحق للمكلف أن يطعن بقرارات لجنة الفرض أمام لجنة إعادة النظر في الحالات التالية:

١ــ إذا ردّتْ لجنة الفرض اعتراض المكلف على التكليف المؤقت بصورة كلية أو جزئية.

٢ــ إذا عدلت لجنة الفرض التكليف المؤقت.

وفي حال اتخاذ اللجنة لقرار مخالف لأحكام قانون الدخل فإن من واجب مراقب الدخل إثبات طلب إعادة النظر فيه، ويعتبر مراقب الدخل مسؤولاً مع رئيس دائرة الدخل عن عدم طلب الدوائر المالية إعادة النظر في التكليف، ولقد حدد قانون الدخل الحالات التي تستطيع الدوائر المالية الاعتراض أمام لجنة إعادة النظر[1]:

أـ عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة.

ب ــ عندما يعتمد التكليف على التقرير في تحديد الأرباح الصافية.

ج ــ التكليف غير متفق مع النصوص القانونية أو مع تعليمات وزارة المالية.

د ــ عندما تكون لجنة فرض الضريبة تهاونت في حق الخزينة بإهمالها أخذ بعنصر أو أكثر من عناصر التكليف.والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المجال:

– إذا كان رئيس اللجنة هو مدير المالية (أعلى سلطة في مديرية مالية المحافظة)، فكيف يستطيع مراقب الدخل تجاوز هذه اللجنة والاعتراض أمام لجنة إعادة النظر؟؟. علماً بأن حدوث مثل هذه الحالة نادراً جداً، وأن معظم مراقبي الدخل لا يعرفون هذه النقطة أصلاً، وهذا يعود إلى عدم إلمامهم بالقوانين والتعليمات والتشريعات الضريبية النافذة.

**٣ ــ ٢ ــ ٦ ــ ٤ ــ مرحلة تكليف لجنة إعادة النظر.**

وتعتبر المرجع الأخير في فضّ النزاعات الضريبية، ويعتبر قرارها قطعياً وغير قابل لأي طريقة من طرق المراجعة بما فيها مراجعة القضاء الإداري[2].

ويجوز للجنة إعادة النظر ألا تتقيد بالتعليمات التي تصدرها وزارة المالية ما لم تكن هذه التعليمات مستندة إلى نص قانوني.

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المجال، لماذا يوحى لمراقبي الدخل بشكل خاص والدوائر المالية بشكل عام بأن تلك التعليمات هي بمثابة قانون؟؟. وكيف يتم النظر إلى العديد من التعليمات التي تتناقض فيما بينها أو التي يشوبها الغموض وتعدد أوجه التفسير و الاجتهاد أو التي تتناقض مع أحكام القانون وتأتي مخالفة له كما رأينا وكما سنرى لاحقاً؟؟.

---

[1] المرسوم التشريعي ٩٢٨ لعام ١٩٦٨.

[2] المادة ٣٨ من الــ م.ت. رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته.

### ٣-٢-٦-٤-١- الاعتراض إلى لجنة إعادة النظر .

بعد أن يتبلّغ المكلف بنتيجة الإخبار المؤقت الذي يعده مراقب الدخل والمبني على قرار لجنة الفـرض، يحق له أن يعترض إلى لجنة إعادة النظر خلال شهر من تاريخ تبليغه الإخبار ويبدأ من اليوم الذي يلـي التاريخ المذكور، وفي حال عدم اعتراض المكلف ضمن المهلة المذكورة أو تقدم باعتراضه خارج المهلـة، يرفض من حيث الشكل ويصبح التكليف الذي أقرته لجنة الفرض قطعياً، علماً أن الاعتراض إلى لجنـة إعادة النظر لا يوقف تحصيل الضريبة.

### ٣ ــ ٢ ــ ٦ ــ ٤ ــ ٢ ــ تشكيل لجنة إعادة النظر .

لقد حددت المادة (٣٦) من الــ .م.ت . رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته، أعضاء لجنة إعادة النظر على الشكل التالي:

١- معاون وزير المالية (رئيساً).

٢- قاضٍ بدرجة مستشار يسميه وزير العدل ( عضواً ).

٣- أحد المديرين بالإدارة المركزية ( عضواً ).

٤- خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء المذكورين في المادة الخامسـة مـن المرسـوم التشريعي /٩٢٨/ لعام ١٩٦، غير الخبير المسّمى في لجان فرض الضريبة( عضواً).

٥- عند الاقتضاء يمكن ضم عضو من وزارة الاقتصاد وبرتبة مدير على الأقل.

٦- يكون للجنة مقرر يسميه وزير المالية لا يشترك في التصويت.

ويمكن تشكيل عدة لجان إعادة نظر عندما يقتضي الأمر ذلك.

تجتمع هذه اللجنة بدعوى من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور ثلاثة من الأعضاء على الأقل منهم الرئيس، وممثل المهنة أو الحرفة وتتخذ قرارات اللجنة بأكثرية أصوات الحاضرين، وفي حـال تسـاوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً.

يحق للجنة أن تعقد جلساتها في مراكز المحافظات ذات العلاقة بالتكاليف المعروضة عليها ويسمى الخبير من ذات المحافظة ما لم ير رئيس اللجنة خلاف ذلك[١].

### ٣-٢-٦-٤-٣- صلاحيات لجنة إعادة النظر.

إنّ للجنة إعادة النظر الصلاحيات التالية:

١ــ بتّ الاعتراضات المقدمة من المكلفين أو الدوائر المالية على قرارات لجنة فرض الضريبة.

[١] الفقرة (ج) من المادة (١١) من الــ م.ت. رقم ٩٢ لعام ١٩٧١.

٢ــ بتّ طلبات التصحيح المقدمة من المكلفين أو الدوائر المالية لقرارات لجنة إعادة النظر ذاتها، حيث يجوز في مثل هذه الحالة سواءً لوزارة المالية أو للمكلف تقديم طلبات التصحيح في الحالات التالية:

- إذا كان القرار مبنياً على وثائق ضرورية.
- إذا كان قد حكم على أحد الطرفين بعدم تقديمه مستنداً قاطعاً كان في حوزة خصمه.
- إذا لم تراع في التحقيق و الحكم الأصول المعنية في هذا المرسوم التشريعي .
- إذا لم تبين لجنة إعادة النظر أحد الأسباب القانونية التي بينها خطياً أحد الطرفين.
- إذا تضمن قرار لجنة إعادة النظر خطأً مادياً يؤثر في الحكم.

على أن يقدم طلب التصحيح خلال ستة أشهر في الحالة الأولى، وخلال ثلاثين يوماً في الحالات الأخرى.

٣ ــ تنظر اللجنة في طلب إعادة النظر وتدققه في ضوء أحكام قانون الدخل ، فترده أو تقبله من حيث الشكل[1].

٤ــ تبت اللجنة في الاعتراض المقدم من قبل المكلف دون حضور المكلف عادة إلا إذا طلب في اعتراضه ذلك أو رأت اللجنة فائدة من حضوره للاستيضاح منه عن بعض النقاط .

٥ــ يحق للجنة أن تزيد في التكاليف أو تخفضها عما أقرته لجنة فرض الضريبة وتتناول الزيادة أو التخفيض المسائل المعترض عليها، إلا إذا كان طلب إعادة النظر من قبل المكلف قائماً على أساس اعتراضه بشكل كلي على قرار لجنة فرض الضريبة دون تحديد نقاط معينة وكذلك الدوائر المالية عندما يكون اعتراضها يتناول التكليف من أساسه.

٦ــ تمتد صلاحية اللجنة إلى بحث جميع المسائل المتعلقة بالتكاليف في الحالة التي ترد فيها لجنة فرض الضريبة اعتراض المكلف كلياً، ففي مثل هذه الحالة من حق لجنة إعادة النظر أن تعيد تكليف لجنة فرض الضريبة تكليفاً مجدداً حسب ما يظهر من التحقيقات والتدقيقات التي تقوم بها.

معنى ذلك أنه يحق للجنة إعادة النظر بإجراء تدقيقات وتحقيقات عن العمل أو الإيعاز إلى الدوائر المالية بإجراء تحقيقات إضافية وتعيين خبراء للتثبت من صحة الطلب [2].

إنّ بتّ لجنة إعادة النظر في الاعتراضات المقدمة إليها والمتعلقة بالتكاليف المعترض عليها من قبل المكلفين أو الدوائر المالية يعتبر قطعياً وغير قابل لأي طريقة من طرق المراجعة بما فيها القضاء الإداري، فبعد أن تعد اللجنة القرار، يرفق مع الإضبارة ويعاد إلى الدائرة المالية المختصة والقاضي إما بتثبيت قرار

---

[1] الشروط الشكلية هي التقيد بنصوص المواد ٣٥ – ٣٦ – ٣٧ – ٣٨ – ٣٩ من قانون الدخل .

[2] د. الخطيب، خالد، د. العدي، ابراهيم، مرجع سابق، ص٣٨١ـ٣٨٢.

لجنة فرض الضريبة أو بزيادة الأرباح الإجمالية والصافية تبعاً لرفض تكاليف ونفقات إضافية أو بتخفيض الأرباح الإجمالية والصافية نتيجة لقبول نفقات وتكاليف إضافية، كان قد تم رفضها.

تعد قرارات لجنة إعادة النظر ذات صفة اجتهادية حيث تتضمن قواعد توجب على الدوائر المالية الأخذ بها وعدّها أساساً في معالجة المسائل الضريبية اللاحقة[1].

وفي مجال الاجتهاد أحدثت في وزارة المالية هيئة خاصة تدعى (الهيئة العامة للجان أو دوائر إعادة النظر بضريبة الدخل)، تختص بالبت بالخلافات التي تنشأ بين اللجان أو الدوائر المالية حول قضايا مبدئية أو في حال طلب أحد اللجان أو الدوائر المالية العدول عن مبدأ اجتهادي مستقر[2].

إن ما يؤخذ على عمل الدوائر المالية وعند المرور في مراحل التكليف المذكورة سابقاً ما يلي:

١ـ عدم النص على فترات زمنية محددة لإنجاز كل مرحلة من مراحل التكليف الضريبي (مرحلة التكليف المؤقت – مرحلة لجنة فرض الضريبة – مرحلة لجنة إعادة النظر)، مما ساهم في التراكم الضريبي المعروف. وهنا نذكر من واقع عمل الدوائر المالية مثالاً على أحد التكاليف الضريبية والذي استمر عشر سنوات متتالية، حيث يعود التكليف الضريبي المذكور إلى سنة الأعمال /١٩٨٩/.

أنجز تقرير التكليف المؤقّت وتبلّغ المكلف إخباراً مؤقتاً نتيجة التكليف بتاريخ ١٩٩٣/٥/١٧/ (التكليف وفق الأصول العادية).

اعترض المكلف على تقرير التكليف أمام لجنة فرض الضريبة بتاريخ ١٩٩٣/٦/١٥.

صدر قرار لجنة فرض الضريبة بتاريخ ١٩٩٤/١٢/١٥.

تبلّغ المكلف قرار لجنة الفرض بتاريخ ١٩٩٥/٧/٣.

اعترض المكلف أمام لجنة إعادة النظر بتاريخ ١٩٩٥/٧/١٧.

رفع الاعتراض مقروناً مع الإضبارة بما فيها قرار لجنة الفرض إلى لجنة إعادة النظر بتاريخ ١٩٩٥/٧/٢٠.

صدر القرار الإعدادي للجنة إعادة النظر بتاريخ ١٩٩٨/٧/٢١.

صدر القرار القطعي للجنة إعادة النظر بتاريخ ١٩٩٩/٩/٢٦.

---

[1] كتاب وزارة المالية رقم ٢٤/٨/٩٥٤٩ تاريخ ١٩٥٨/٦/٢٤.

[2]ـ القرار رقم ١٤ تاريخ ١٩٨٠/٦/١٦ المتعلق بالشركات الفعلية.

ـ القرار رقم ١٥ تاريخ ١٩٨٠/٦/٢٣ حول تفسير احكام المادة ٢ من المرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٥ وتعديلاته.

ـ القرار رقم ١٦ تاريخ ١٩٨١/٢/١٥ حول تفسير مفهوم وحدة التكليف في تكليف مهنة الإتجار بالعقارات.

٢ــ على اعتبار أن الاعتراض أمام لجنة فرض الضريبة يوقف التحصيل نتيجة الإخبار المؤقت، فقد تعمد بعض الدوائر المالية وبعض المكلفين للاستفادة من هذه الثغرة بتأجيل دفع الضريبة من قبل المكلف، أو وسيلة للتهرب من جزء منها وذلك بالاعتراض غير المبرر في لجان المناقشة وإخراج التكليف خارج الخطة (تكليف وفق الأصول العادية)، والاستفادة بالحد الأدنى من طول الفترة الزمنية كما أشرنا سابقاً.

٣ــ إن طول الفترة الزمنية لمراحل التكليف وتعدد الجهات الناظرة فيه قد يكون مفيداً من قبيل العدالة الضريبية وموضوعية التكليف الضريبي، إلا أنه يخلق في الوقت ذاته مجالاً واسعاً أمام المكلفين أو الدوائر المالية لاستغلاله في التهرب الضريبي.

### ٢-٢-٧ - تعويضات مراقبي الدخل ومدققي التكاليف الضريبية.

بموجب تعليمات وزارة المالية الصادرة بالقرار رقم /٨٦٦/ وتاريخ ١٩٨٦/٥/٢٥/، والقرار رقم /٢٧/ وتاريخ ١٩٨٩/١/٨، وغيرها من القرارات و التعليمات والتشريعات المتعلقة بهذا الخصوص تمّ تحديد التعويضات التالية لكل من مراقبي الدخل والمدققين كما يلي:

١ــ تعويض المسؤولية بنسبة ٤٠% من الأجر النافذ لعام ١٩٧٤، على أن لا يتجاوز مبلغاً مقداره /٢٠٠/ ل.س شهرياً.

٢ــ تعويض العمل الإضافي بنسبة ١٠% من الأجر النافذ لعام ١٩٨٥، على أن لا يتجاوز أيضا مبلغاً مقداره /٢٠٠/ ل.س شهرياً.

٣ــ تعويض الأعمال الزائدة عن معدلات الأداء :

حددت القرارات السابقة معدلات أداء لكل من مراقبي الدخل و المدققين كما يلي:

.بمعدل (٨) تكاليف شهرياً كمعدل أداء لمراقب الدخل ( حد أدنى من التكاليف الواجب إعدادها).

.بمعدل (٣٢) تكليف شهرياً كمعدل أداء للمدقق (حد أدنى من التكاليف الواجب تدقيقها من قبل المدققين ).

يحصل مراقب الدخل على تعويض أعمال إضافية أو زائدة عن معدل الأداء السابق ما قيمته /٦٠/ ل.س للتكليف الواحد على أن لا يزيد عن مبلغ مقداره /٦٠٠/ ل.س كحد أقصى شهرياً، أي بسقف أعمال إضافية عن معدل الأداء مقداره (١٠) تكاليف.

يحصل المدقق على تعويض أعمال إضافية أو زائدة عن معدل الأداء السابق ما قيمته /١٥/ ل.س للتكليف الواحد تدقيقاً على أن لا يزيد عن مبلغ مقداره /٦٠٠/ ل.س كحد أقصى شهرياً ، أي بسقف أعمال إضافية عن معدل الأداء مقداره (٤٠) تكليف.

فيكون مجموع ما يتقاضاه مراقب الدخل شهرياً في حال قام بتنفيذ التكاليف المشار إليها مبلغاً مقداره /١٠٠٠/ ل.س (٢٠٠+٢٠٠+٦٠٠).

ومجموع ما يتقاضاه المدقق شهرياً في حال قام بتدقيق التكاليف المشار إليها مبلغاً مقداره أيضاً /١٠٠٠/ ل.س ( ٢٠٠+٢٠٠+٦٠٠).

وبالعودة إلى ما سبق تلحظ النقاط التالية :

إنّ نظام التعويضات النافذ هو عامل مثبط للإنتاج بدلاً من أن يكون مشجعاً أو محفزاً، حيث ساوى بين الذي يعمل أكثر وبين الذي يعمل أقل، فيزول مبدأ معاقبة المقصر ومكافأة المجد ويفقد الرابط بين العطاء و الحافز.حيث يقوم مراقب الدخل بالاكتفاء بإنجاز التكاليف المشار إليها والتوقف عن الإنجاز عندما يصل إلى سقف التعويضات شهرياً، فإذا كان مبلغ /٦٠٠/ ل.س مرتبطاً بإنجاز (١٠) تكاليف فهو لن يعمل أكثر من ذلك، كما أن المدقق لا يقوم بتدقيق اكثر من (٤٠) تكليف زيادة عن معدل الأداء وبالتالي فإن المراقب الذي يعمل اكثر من (١٠) تكاليف إضافية يتساوى مع الذي يقف عند هذا الحد، وكذلك الأمر بالنسبة إلى المدقق.

٢- الضياع القسري لكثير من الأعمال الإضافية وخاصة بالنسبة إلى المدققين حيث كثيراً ما يدققون أضعاف السقف المشار إليه دون مقابل.

٣-إن مبلغ /١٠٠٠/ ل.س كتعويضات شهرية ليس عاملاً محفّزاً بحد ذاته فهو مبلغ زهيد جداً بالنسبة للجهد المبذول من قبل المراقبين، فكثيراً ما يستغرق إعداد تقرير تكليف مؤقت ساعات عديدة قد تصل إلى (١٢) ساعة عمل بين جمع معلومات وتقصي وإعداد لا يتناسب مع ما يتقاضاه مراقب الدخل، فإذا كان عدد الساعات ست ساعات فقط و بمعدل /٦٠/ ل.س للتكليف، أي بتعويض مقداره /١٠/ ل.س لكل ساعة عمل إضافية هو مبلغ زهيد جداً إذا ما قورن مع مبالغ بملايين الليرات السورية التي يقوم مراقب الدخل بتحقيقها لصالح الخزينة العامة.

بموجب التعليمات والقرارات المشار إليها، تعكف لجنة تقييم الأداء المشكّلة في الدوائر المالية والمؤلفة من:

- مدير المالية رئيساً.
- رئيس قسم الدخل عضواً.
- رئيس دائرة الأرباح الحقيقية عضواً.

على دراسة وتقييم التكاليف المعدة من قبل المراقبين، وإذا كان عدد التكاليف الواجب إنجازها من قبل مراقب الدخل هي (١٨) تكليفاً، (٨ معدل أداء +١٠ إضافية )، فهي تعادل (١٨) علامة على أساس

حسابات اللجنة المذكورة. وعليه فان العديد من التكاليف الضريبية التي يعدها مراقب الدخل تقيّم بأكثر من علامة. وبناءً على ذلك، فإن مراقب الدخل يقوم بتقييم تكاليفه الشهرية بشكل مسبق، فقد يقوم بإعداد (٨) تكاليف ولكن بمجموع علامات قدره (١٨) علامة، وعندها يتوقف مراقب الدخل عن الإنجاز كما أشرنا سابقاً. فهل يساعد نظام التعويضات المشار إليه على تحفيز العمل في الدوائر المالية وتحقيق شعار ( إنجاز التراكم الضريبي) الذي يعمل به منذ أعوام عديدة و لم ينتهِ حتى الآن ؟؟؟؟.

## ٣-٢-٨- الإعفاءات من ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية.

كما أشرنا سابقاً، أخذ التشريع الضريبي السوري بسياسة الإعفاءات الضريبية لتوجيه الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية، علماً بأنّ بعض هذه الإعفاءات قد صدرت بمراسيم وقوانين تتسم بالقدم وفي مرحلة اقتصادية تختلف كل الاختلاف عن المرحلة الاقتصادية الحالية التي يمر بها قطرنا من حيث درجة التطور ، والنمو ، و الاتساع... الخ. ن الأخذ بسياسة الإعفاءات الموسعة ومن غير أسباب موجبة موضوعية وذات فعالية معناه بالضرورة استنزاف غير مبرر لموارد الدولة وإيراداتها.تنوعت الإعفاءات وتعددت لتشمل جميع المجالات الاقتصادية و الثقافية و الاجتماعية.

### ٣-٢-٨-١- الإعفاءات الاقتصادية

#### ٣-٢-٨-١-١- في مجال الصناعة.

**أولاً_** الإعفاءات الصادرة بموجب المرسوم التشريعي رقم/١٠٣/ لعام/١٩٥٢/.

أعفيت بموجب هذا المرسوم المؤسسات و الشركات الصناعية من ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية لمدة ثلاث سنوات وذلك بدءاً من تاريخ الاستثمار، كما أعفيت من ضريبة ريع الآلات و العقارات لمدة ست سنوات شريطة توفر الشرطين التاليين:

أ_ أن تكون الصناعة من الصناعات التي تنشأ مجدداً والتي تثبت حاجة البلد إليها.

ب ـ أن تكون الصناعة من الصناعات التي لا وجود لها في سورية.

علماً بأنّ مديرية الماليات في المحافظات أخذت بالموافقة على قبول جميع إعفاءات المنشآت الصناعية التي تقام في القطر وبغض النظر تماماً عن الشرط الثاني.وإذا كان ذلك ضرورياً في عام ١٩٥٢, فهل هو ضروري وملائم في عام ٢٠٠٠ ؟؟.هذا من جهة، ومن جهة أخرى، محاولة استغلال هذا الإعفاء لغاية التهرب الضريبي من خلال محاولة الحصول على الترخيص و السجل الصناعي واستصدار قرار الإعفاء المذكور لمنشأة صناعية وهمية أو قائمة شكلياً، واستيراد المواد الأولية الداخلة في صناعة هذه المنشأة وبيعها في السوق المحلية أو استيرادها لصالح تاجر ما والذي يقوم بدوره ببيعها في السوق المحلية، علماً أنها معفاة لمدة (٣) سنوات، وإثر انقضاء المدة المذكورة يتقدم صاحب المنشأة ببيان توقف ممارسة.

نستنتج مما سبق، أن بعض الأسباب الموجبة للإعفاء المذكور قد تلاشت على مدى مرور خمسين عاماً. ويمكن وحتى يلائم هذا الإعفاء المرحلة الاقتصادية الحالية أن يصاغ بطريقة أخرى من خلال إعطاء ميزة لصناعات محددة دون أخرى تتمتع بالأهمية النسبية من الناحية الاقتصادية، كأن تربط هذه الميزة بمواصفات الجودة أو بشرط التصدير أو الاثنين معاً.

وبذلك تتناسب التضحية التي يتكبدها المجتمع من حرمان الخزينة لموارد مالية هامة مع الاستفادة التي يمكن له أن يحصل عليها من منح هذا الإعفاء. كما أعفت المادة (٦) من المرسوم المذكور المؤسسات الصناعية من ضريبة الدخل عن المبالغ الاحتياطية التي تخصص من الأرباح للتوسع في تأسيسات العمل الصناعي وفقاً لأحكام قانون تنظيم الصناعات وذلك ضمن الشرطين الآتيين:

الشرط الأول: أن لا تتجاوز هذه المبالغ (١٠%) من الأرباح السنوية بعد تنزيل النفقات العامة قبل تنزيل أي احتياطي آخر.

الشرط الثاني: أن يتم توظيفها في توسيع تأسيسات العمل الصناعي خلال سنتين من تاريخ تحققها.

تخضع المبالغ الاحتياطية التي لم تستعمل كلها أو بعضها للغاية التي خصصت لها ضمن المدة المحددة أعلاه لضريبة الدخل وتضاف إلى أرباح السنة الثانية .

ثانياً- الإعفاءات الصادرة بموجب قانون تشجيع الاستثمار رقم /١٠/ لعام ١٩٩١، وتعديلاته.

في عام ١٩٩١ صدر قانون تشجيع الاستثمار رقم /١٠/ في سورية والذي يشمل المشاريع الزراعية والصناعية والنقل وأية مشاريع أخرى يقرر المجلس الأعلى للاستثمار الموافقة على شمولها لأحكام هذا القانون. وبموجبه تم إعفاء هذه المنشآت من الضريبة على الدخل لمدة (٥) سنوات بالنسبة للقطاع الخاص[1] ولمدة (٧) سنوات بالنسبة للقطاع المشترك.وذلك اعتباراً من تاريخ الإنتاج الفعلي أو الاستثمار، أو تسجيل وسائط النقل في مديرية النقل ، حسب نوع المنشأة المعفاة.وجاء في الشروط الواجب مراعاتها في المشاريع التي ستقام وفق أحكام هذا القانون:

- أن تكون منسجمة مع أهداف الخطة الإنمائية.
- أن تستخدم ما أمكن الموارد المحلية المتاحة.
- أن تساهم في إنماء الناتج القومي وزيادة فرص العمل.
- زيادة التصدير.
- استخدام الآلات والتقنيات الحديثة الملائمة لحاجات الاقتصاد الوطني.

---

[1] مدد هذا الإعفاء ليصبح سبع سنوات بموجب شروط معينة ، تعديلات قانون الاستثمار رقم /١٠/ لعام ١٩٩١ ، مشروع مرسوم عام ٢٠٠٠.

❖ أن لا تقل قيمة الموجودات الثابتة المطلوب توظيفها عن (١٠) ملايين ليرة سورية.

وإذا دققنا في هذه الشروط نجد أنها عامة وغير محددة وذات مدلول واسع وفضفاض ، ووفق منطق هذه الشروط فإنه يجب أن تعفى أغلب المشاريع القائمة أو التي يمكن أن تقام من الضرائب والرسوم الجمركية. وإذا ما ألقينا نظرة على قائمة المشروعات نجد أن أغلبها كان في المجالات غير الإنتاجية والمشاريع الاستهلاكية و الخفيفة ذات الربح السريع والمرودية العالية وإنّ الكثير من هذه المشاريع لا تحقق ليس فقط فلسفة الإعفاء، وإنما لا تحقق حتى الشروط التي نص عليها القانون /١٠/ نفسه[١].

وإذا كان الإعفاء يقوم على تشجيع الاستثمار المجدي اقتصادياً، فإننا نجد أن الكثير من الاستثمارات التي قامت على أساس هذا القانون لم تكن على هذا المستوى، مما يفقد الإعفاء لأسبابه الموجبة.

إنّ تجربة تشجيع الاستثمار المطبقة حالياً في سورية تعتمد أسلوب الإغراء بالربحية التجارية كبديل عن النظرة التنموية، كما لاحظ خبير من الاتحاد الأوربي في محاضرة عن الاستثمار في سورية ألقاها في غرفة تجارة دمشق عام ١٩٩٦. فالإعفاء من الضرائب و الجمارك يستخدم كتعويض عن المعوقات و التكاليف التي تعيق الاستثمار الناجمة عن الظروف والقيود غير المناسبة في بعض القوانين والسياسات الاقتصادية وأنظمة التجارة الخارجية والقطع والإدارة، وينتج عن اللجوء إلى هذا الشكل من أشكال التعويض، قيام مشروعات يغلب عليها نزعة الاستفادة من الثغرات والميزات التي تحقق لها أرباحاً سهلة وكبيرة بفضل الاستثناءات والإعفاءات في الاستيراد والضرائب بدون القيام باستثمارات جادة، وبدون تحقيق مكاسب للاقتصاد الوطني من التصدير، وبدون تشغيل اليد العاملة المحلية، وتطوير الموارد المحلية، مما يجعل الدورة الداخلية في الاقتصاد الوطني غير مكتملة بل ويزيد فرص الاستنزاف للخارج، والى درجة أن الزيادة في الاستثمارات و الصادرات التي تحققها هذه المشروعات ، إذا ما حصلت زيادة فعلية ناتجة عن إغراءات الربحية التجارية، أقل من الزيادة في الواردات التي تولدها المشروعات الجديدة، مما ينتج عنه عجز في ميزان القطع الأجنبي للبلاد[٢].

والمستثمر الجاد لا تهمه الإعفاءات الضريبية بقدر ما تهمه معقولية النظام الضريبي واعتداله، أي عدم وجود ضرائب ورسوم عالية، وعدم وجود ازدواجية في الضرائب أو سياسة ضريبية معقدة. والإعفاءات الضريبية بحدّ ذاتها لا تجذب إلا أسوأ أنواع المستثمرين. وجّه السؤال التالي إلى خمسين مستثمر سوري:

- هل تفضلون وجود بنية تحتية أكثر تطوراً، أو نظام مصرفي متطور، أو تلك الإعفاءات الضريبية الممنوحة لكم وفق القانون /١٠/ ؟؟؟؟.

---

[١] د. خضور، رسلان: سياسة الإعفاءات، مرجع سابق.

[٢] د. دليلة، عارف: الاطار القانوني والتشريعي لسياسات الاستثمار في سورية، أعمال الندوة الاقتصادية السورية ، الالمانية، دمشق ١٩٩٧.

فكان الجواب، (٩٠%) منهم يفضلون البنية التحتية الأكثر تطوراً، أو النظام المصرفي المتطور على تلك الإعفاءات. وكان جواب (١٠%) منهم بأنهم يفضلون الاثنين معاً[1].

وهنا نشير إلى أنّ معظم الدراسات التي تمت في هذا المجال هي ضد الإعفاءات الكاملة (المطلقة) سواءً الدائمة أو المؤقتة منها، وهي مع تخفيض معدلات الشرائح الضريبية لتكون أقلّ مما هي عليه في الدول المجاورة. ومحاولة خلق مناخ ملائم للاستثمار لا يكون عن طريق الإعفاءات وإنما من خلال تسهيل وتبسيط الإجراءات والقوانين وتحديثها، وتطوير البنية التحتية والأنظمة المصرفية وغيرها. وبالتالي لا يمكن القول بأن الإعفاءات الضريبية المطلقة (الكاملة) سواءً المؤقتة أو الدائمة تشجع على الاستثمار في سورية.

٣-٢-٨-١-٢- في مجال السياحة.

- جاء في القرار /١٨٦/ لعام ١٩٨٥، على أن رئيس مجلس الوزراء (رئيس المجلس الأعلى للسياحة)، يمنح مالكي ومستثمري الفنادق ومستثمري المنشآت السياحية من المستوى الدولي والدرجة الممتازة ومن الدرجتين الأولى والثانية والمطاعم و الملاهي والخدمات السياحية المكملة والمستثمرة ضمن هذه الفنادق و المنشآت، الإعفاءات الضريبية التالية:

أ ـ من جميع الضرائب والرسوم المالية والبلدية المتوجبة على ترخيص وإشادة هذه المنشآت.

ب ـ مستورداتها من مواد البناء والأدوات والتجهيزات من جميع الضرائب والرسوم الجمركية والمالية، على أن لا تتجاوز إجمالي هذه المستوردات (٥٠%) من إجمالي التكاليف الاستثمارية.

ج ـ يمنح مالكي ومستثمري الفنادق ومنشآت المبيت السياحية والمطاعم و الملاهي والخدمات السياحية المكملة والمستثمرة ضمن هذه المنشآت إعفاء منجميع الضرائب والرسوم المالية وإضافاتها ومتمماتها لمدة (٧) سنوات اعتباراً من تاريخ بدء الاستثمار.

د ـ يعفى من ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية بنسبة (٥٠%) إعفاء دائماً من الأرباح السنوية الصافية الخاضعة للضريبة.

ح ـ نصت المادة/٩/ من القرار المذكورعلى أنه للمجلس الأعلى للسياحة بناءً على اقتراح وزارة السياحة منح إعفاءات ضريبية ومزايا وتسهيلات إضافية.

ـ من حيث المبدأ، إن القرار الذي يمنح كل هذه الإعفاءات قراراً غير قانوني، على اعتبا أنّه ليس من صلاحيات السلطة التنفيذية (رئيس المجلس الأعلى للسياحة) منح إعفاءات ضريبية أو جمركية كون المادة /٨١/ من الدستور الدائم للجمهورية العربية السورية نصت على أنه ( لا يجوز أحداث ضريبة أو تعديلها

[1] د. خضور، رسلان: المقومات الاقتصادية الكلية للمناخ الاستثماري، أعمال الندوة الاقتصادية السورية، الألمانية، دمشق ١٩٩٧.

أو إلغائها إلا بقانون )، واستصدار القوانين والمصادقة عليها هو من صلاحيات السلطة التشريعية فقط.

ـ وعلى الرغم من أن القرار المذكور لا يبين الأسباب الموجبة لهذه الإعفاءات، وعلى فرض أن الهدف منها هو تشجيع السياحة، فإننا نجد أن كل تلك الإعفاءات والتسهيلات والمزايا لم تنعكس بصورة إيجابية على الأسعار، فأسعار هذه المنشآت لا تشكل عاملاً مشجعاً للسياحة، كونها غير تنافسية سواءً للسائح المحلي أو الأجنبي، وتزيد عن مثيلاتها في اغلب دول العالم (مع أخذ مستوى الخدمة المتدني بعين الاعتبار)، وهي تشكل عامل طرد للسائح وليس جذب مما يفقد هذا الإعفاء من مضمونه بشكل كامل.

وعلى اعتبار أن من يرتاد تلك المنشآت السياحية وبتلك الأسعار العالية هو عدد قليل جداً من الأفراد، فإنه من المفترض وبعد انتشار هذا النوع من المنشآت السياحية، إلغاء الإعفاء المذكور وتوجيهه إلى المنشآت والفنادق من درجات أقل أو أكثر شعبية لتلائم عدداً مهمّاً من الأفراد في القطر ولتشجع إقامة مثل هذه المنشآت.

٣-٢-٨-٢- الإعفاءات الصحية و الثقافية .

منحت المشافي إعفاءات ضريبية وجمركية مقابل وضع عِشر أسرّتها تحت تصرف وزارة الصحة. وقد طبق الإعفاء دون أن يطبق شرط العِشر إلا فيما ندر.وهو شكل آخر من أشكال الإعفاء الدائم الذي ليس له مبرر.

ورغم هذه الإعفاءات فإن أجرة المبيت للمريض ( دون العلاج) في مشافينا الخاصة يعادل أسعار المبيت في الفنادق من الدرجة الأولى والممتازة[1] .

كما تم إعفاء المدارس والمعاهد المعدة للتعليم بالقانون /١٣/ لعام ١٩٤٥ من جميع الضرائب والرسوم. ويندرج عليه من حيث وجاهة هذا الإعفاء ما يندرج على الإعفاءات السابقة، ويدخل في هذا الإطار الإعفاءات الاجتماعية[2]وغيرها من الإعفاءات.

## ٣-٣- ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية ( تجارة العقارات).

### مقـــدمــة:

تعتبر مهنة تجارة العقارات من المهن التي تخضع لضريبة دخل الأرباح الحقيقية. وقدتمّ إفراد بحث خاص بمعالجة التكليف الضريبي لهذه المهنة لما هي عليه من مطرح ضريبي واسع يتميز بالوفرة في الحصيلة، وعدم

[1] د. خضور، رسلان: البعد الاجتماعي، مرجع سابق، ص٩٦.

[2] فيما يتعلق بالإعفاءات الاجتماعية فقد تم التحدث عنها في فقرات سابقة .

وضوح أسس التكليف المعتمدة حالياً، لعدم وضوح العديد من التعليمات الوزارية وتناقضها في بعض الأحيان، أو تعدد الاجتهادات حول تعليمات محددة.

حيث يعاني مراقبو الدخل الذين يقومون بتكليف هذه المهنة وبالإضافة إلى ما ذكر سابقاً، من نقص في المعلومات و البيانات الأساسية لإعداد تقرير التكليف المؤقت، أو تأخّر ورود هذه المعلومات والبيانات من الجهات المعنية سواءً كانت خارج الدائرة المالية أو داخلها[1] هذا من جهة، ومن جهة أخرى، صعوبة تحصيل هذا النوع من الضرائب من قبل الجباة بعد أن يأخذ التكليف الدرجة القطعية. وبشكل عام عدم التزام مكلفي هذه المهنة بتقديم البيانات والوثائق والمستندات اللازمة لإعداد التكليف بالضريبة[2].

## لمحة تاريخية:

مرت مهنة تجارة العقارات بثلاث حقب زمنية إن صحّ التعبير من حيث تحديد الزمرة الضريبية التي يخضع لها ممارسوها، ومن حيث التطور الحاصل في التشريعات والقوانين الضريبية الناظمة لها وهي:

الحقبة الأولى:

وتمتد من تاريخ نفاذ أحكام الـ م.ت رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ حتى غاية عام ١٩٦٧، وكانت مهنة تجارة العقارات خلال هذه الحقبة تخضع لذات الأحكام القانونية التي تطبق على سائر المهن والحرف الأخرى دون أي تفريق فيما يتعلق بمبدأ الخضوع للتكليف الضريبي ولطريقة تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.

الحقبة الثانية:

وتمتد من بداية عام ١٩٦٨ وحتى غاية عام ١٩٧٧ وقد أخضعت مهنة تجارة العقارات خلال هذه الحقبة للتكليف بضريبة الدخل على أساس الأرباح المقدرة وذلك بموجب المادة /٩/ من المرسوم /٩٢٨/ لعام ١٩٦٨.

الحقبة الثالثة :

وتبدأ من أول عام ١٩٧٨ وحتى الآن. حيث أخرجت مهنة تجارة العقارات وتجار بناء العقارات من زمرة مكلفي الضريبة على أساس الأرباح المقدرة إلى زمرة التكليف بالضريبة على أساس الأرباح الحقيقية بموجب القرار رقم /١٠٥٦/ تاريخ ١٩٧٧/٦/٢٧.

---

[1] المقصود بخارج الدائرة المالية يعني الجهات الرسمية العامة ذات العلاقة كالدائرة العقارية مثلاً وداخل الدائرة المالية ، قسم الاستعلام الضريبي .

[2] مكلفي هذه المهنة من مختلف فئات المجتمع سواءً تجاراً أو غير تجار مما يتفاوت الوعي الضريبي بين كل منهم .

وسوف نتجاوز فترة الحقبتين الأولى والثانية نظراً لإنجاز تكاليفها وعدم وجود فائدة من بحثها في الوقت الحاضر، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، ونظراً للأهمية الخاصة التي ينطوي عليها القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١، وما أحدثه من تعديلات على قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩، في مجال التكليف بضريبة الدخل عن بعض المهن ولا سيما مهنة تجارة العقارات .

يمكن تقسيم الحقبة الثالثة إلى مرحلتين:

**المرحلة الأولى :** وتبدأ من أول عام ١٩٧٨ وحتى صدور ونفاذ القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١.

**المرحلة الثانية :** وتبدأ من صدور ونفاذ القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١، وحتى الآن.

### ٢-٢-١- التعريف بمهنة تجارة العقارات .

ببساطة يمكن تعريف هذه المهنة بأنها (عملية بيع الأراضي و العقارات بقصد المضاربة وهدف تحقيق الربح). وبالتالي فإن قصد المضاربة وتحقيق الربح هو المعيار الوحيد المعتمد في التفريق بين المعاملات والصفقات التجارية والمعاملات والصفقات غير التجارية وبالتالي في إقرارما يخضع وما لا يخضع من الأرباح للتكليف الضريبي. علماً بأن الأرباح الناجمة عن البيوع والصفقات والمعاملات التي لا يمكن أن توصف بأنها تجارية، وعلى الرغم من أنها تخضع لأحكام قانون التجارة[١]، فإنها لا تخضع للتكليف بضريبة الدخل لافتقار تشريعنا النافذ إلى النص الذي يخضع زيادة القيمة ( الزيادة الرأسمالية ) للتكليف بضريبة الدخل.

إنّ قصد المضاربة وتحقيق الربح هو (قرار إداري يتخذه شخص ما في تسخير قدر معين من مال منقول أو غير منقول باستثماره في أعمال تجارية، وهو يتوقع الربح أو الخسارة). ومن الممكن أن يكون قصد المضاربة ضمني غير معلن، ويجب الاستدلال عليه من خلال تصرفات صاحبه السابقة أو المرافقة للبيع، كالحصول على رخص البناء والقيام بالأعمال التحضيرية اللازمة كإفراز العقار إلى مقاسم على سبيل المثال. وإما أن يكون هذا الشخص تاجر وتغلب فعالية تجارة العقارات على عمله ويعتمد هذه المهنة كعمل رئيسي دائم له، وتعتبر الأرباح الناتجة عن بيعه للعقارات (أعمال تجارية بالتبعية) خاضعة للتكليف بضريبة الدخل. وإما أن يكون شخص طبيعي غير تاجر و يمارس أعمال مدنية أخرى إلا أنه يقوم بإجراء صفقة تجارية تعتبر عملاً تجارياً بحكم ماهيته الذاتية، كبيع مخزن تجاري يملكه.

---

[١] نصت المادة (١٢) من قانون التجارة السوري " لا يعد تاجراً من قام بمعاملة تجارية عرضاً إلا أن المعاملة المذكورة تكون خاضعة لأحكام قانون التجارة السوري ."

### ٢-٣-٢- الأحكام القانونية و التعليمات الوزارية التي أخضعت المهنة للتكليف .

ـــ الأحكام القانونية:

أخضعت أول مرة بالقانون الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ حيث عددت ضمن المهن الخاضعة للأرباح الحقيقية.

أخرجت إلى الأرباح المقدرة بالمرسوم /٩٢٨/ لعام ١٩٦٨ المادة(٩) منه.

أخرجت إلى الأرباح الحقيقية ( مهن ) بموجب قرار وزارة المالية رقم /١٠٥٦/ تاريخ ١٩٧٧.

– التعليمات الوزارية:

كانت تصدر تعليمات وزارية كل فترة ودراسات خاصة بالمهنة موضوع البحث، تستند إلى معطيات السوق في تحديد أثمان كلف العقارات والأراضي والأسعار ونسبة الأرباح، أصول الخضوع للتكليف بهذه الضريبة، وكانت تصدر تلك التعليمات في مرحلة التكليف بضريبة الأرباح المقدرة و لم تصدر بعد ذلك.

إن مجموعة التعليمات الوزارية المتعلقة بإخضاع هذه المهنة إلى الضريبة وأسلوب التكليف بها، كانت في معظمها تعليمات جزافية غير مستندة أصلاً إلى أسس ومعايير ثابتة مما مهّد إلى:

ظهور التناقض بين بعض تلك التعليمات، حيث كانت أولاً تعمل على إخضاع بعض المطارح الضريبية، ثم تصدر تعليمات تالية، إمّا أن تضع شروطاً للإخضاع أو أن تزيله تماماً.

تعدد الآراء والاجتهادات في تفسير تلك التعليمات من قبل الدوائر المالية، فتكلف مطارح بالضريبة تكون غير خاضعة أصلاً والعكس بالعكس. عدم التزام الدوائر المالية بتلك التعليمات في مجال التطبيق العملي لها، مما أدى ويؤدي حالياً لفقدان الخزينة لبعض الإيرادات الهامة من ناحية، ومن ناحية أخرى، عدم التزام المكلفين بتقديم البيانات والوثائق والمستندات لفقدان الثقة بعدالة الضريبة، وبالتالي تشجيع التهرب الضريبي. ففي حالتي شراء وبيع العرصات والمخازن والمعامل والأسطحة. شراء وبيع دور السكن والأراضي الزراعية.

نجد أنه في الحالة الأولى كان يصار إلى تكليف عمليات بيع العرصات و المخازن والمعامل والاسطحة مباشرة لاعتبار توفر نيّة الربح والمتاجرة، حيث جاء في تعليمات وزارة المالية رقم /٢٥٧٦٨/٢٥/١ تاريخ ١٩٨٦/٨/٢٧:

(إزالة للتردد الحاصل لدى بعض الدوائر المالية حول عدد من البيوع العقارية وتحديد ما يخضع منها للتكليف بضريبة تجارة العقارات وما لا يخضع لهذه الضريبة وتثبيتاً لما تم إقراره خلال اجتماع عدد من مديري الماليات بتاريخ ١٩٨٦/٨/٢٥، تبين ما يلي: .

يعتبر من عداد المكلفين بمهنة تجارة العقارات، ويخضع للتكليف بضريبة الدخل كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بالأعمال التالية:

١)- شراء وبيع العرصات والأسطحة المعدة للبناء أو أي وحدة عقارية غير سكنية (محلات تجارية، مكاتب، مستودعات، معامل. الخ )، سواءً كانت هيكلاً أو جاهزة، وسواء كانت مستثمرة أو غير مستثمرة). ثم صدرت تعليمات لاحقة تتضمن (ليس بالضرورة أن يكون أول بيع خاضع للضريبة فيما يتعلق بالبيوع التي تكلف من أول مرة).

وفيما يتعلق بالحالة الثانية (شراء وبيع دور للسكن و الأراضي الزراعية )، حيث جاء في التعليمات الواردة سابقاً[1]:

٢) شراء الأراضي بما فيها الزراعية وبيعها على وضعها بتاريخ الشراء وذلك عندما تتكرر هذه البيوع أكثر من مرة واحدة. ويخضع للتكليف في هذه الحالة البيوع التالية للبيع الأول.

٤) شراء وبيع العقارات السكنية على الهيكل لأكثر من وحدة سكنية واحدة (شقة)، ويخضع للتكليف البيوع التالية للبيع الأول.

٥) شراء ومبيع العقارات السكنية الجاهزة لأكثر من وحدة سكنية واحدة إذا لم تستعمل للسكن أو الإسكان ).كما جاء في تعليمات وزارة المالية رقم /١/٢٥/٢٢٥٠١/ تاريخ ١٩٩٠/٨/٦/ التأكيد على فحوى التعليمات المذكورة أعلاه مع استدراك كان نصه ( وكل ذلك دون الإخلال بأحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالـ م.ت رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته، التي تخضع للتكليف الضريبي كل عملية بيع تجارية يتوفر فيها نية المضاربة وغاية تحقق الربح).

وجاء في تعليمات وزارة المالية رقم /٢٤/٨/١٥٠٨٦ تاريخ ١٩٧٩/٧/٨، وبتعليمات ودراسات لاحقة أنّ: (نية تحقق الربح وقصد المضاربة هما من الأمور المعنوية والمسائل الموضوعية لذا يطلب من مراقبي الدخل واللجان الضريبية استخلاصهما والاستدلال عليهما من خلال الوقائع والتصرفات المادية المرافقة لكل حالة على حدة، وبالتالي تحديد تاريخ توافرهما لدى المكلف بالاسترشاد بتواريخ الوقائع والتصرفات المادية الدالة عليهما، والإشارة في تقارير المراقبين وقرارات اللجان إلى كل ذلك بالتفصيل).

وعليه وبالاستناد إلى فحوى تعليمات وزارة المالية رقم /١/٢٥/٢٢٥٠١/ أصبح من الممكن أن لا يكلف شراء وبيع العرصات والأسطحة والمعامل والمخازن من أول مرة (الحالة الأولى) إن لم يتوفر قصد المضاربة وهدف تحقيق الربح، أو أن يكلف البيع الأول لدور السكن والأراضي الزراعية ( الحالة الثانية)

---

[1] تعليمات رقم ١/٢٥/٢٥٧٦٨ تاريخ ٢٧/٨/ ١٩٨٦.

إن توفر قصد المضاربة وهدف تحقيق الربح، وهذا مخالف وبشكل كامل لفحوى التعليمات رقم ١/٢٥/٢٥٧٦٨/.

مما ورد سابقاً نستنتج أسباب تردد الدوائر المالية في تسمية المكلف تاجراً أو غير تاجر، أو توفر قصد المضاربة وهدف تحقيق الربح أو عدم توفره، وهل يخضع للتكليف بالضريبة أو لا يخضع، وهذا يعود إلى تناقض في التعليمات الواردة أعلاه أو عدم وضوح الأسس والمعايير التي تنظم هذه الضريبة. إن هذا الأمر خلق إرباكاً لدى الدوائر المالية في التكليف الضريبي وتعدد أوجه التفسير والاجتهاد لتلك التعليمات، فجاءت التكاليف الضريبية متناقضة في بعض الأحيان أو عاجزة عن تبيان أسباب الإخضاع للتكليف (توفر نية الربح وقصد المضاربة )، فأخضعت مطارح للضريبة في حالات و لم تخضع مطارح ضريبية مشابهة في حالات أخرى.

ومن خلال الاطلاع على واقع تكاليف إحدى الدوائر المالية (وقبل نفاذ القانون رقم /٢٠/ )، تم ملاحظة ورود الحالات التالية:

مكلّف قد باع دار سكن جاهز فكلّف بضريبة تجارة العقارات ومن البيع الأول باعتباره تاجراً لتوفر قصد المضاربة وهدف الربح (كما ورد في أحد تقارير التكليف المؤقت)، وفي ظروف مماثلة ولمكلّف آخر تم إعفائه من الضريبة عن بيع دار سكن جاهز أيضاً لعدم توفر الشرط السابق ..

وعليه فإنّ التعليمات السابقة قد أفسحت مجالاً للتقدير والحكم الشخصي لمراقب الدخل، على عكس الهدف الذي صدرت تلك التعليمات من أجله وهوضبط المطرح الضريبي وتوحيد المعالجة الضريبية وإنهاء حالة التردد و التناقض في التكاليف المعدة من قبل الدائرة المالية. الأمر الذي كان ينعكس سلباً على الحصيلة الضريبية في كثير من الأحيان، أوتذبذب تلك الحصيلة على الأقل. مع الإشارة إلى أن الإعفاء ومهما كان نوعه لا يجوز نصّه إلا بقانون، ولا يكفي لتشريع الإعفاء بالإشارة الضمنية له فقط .

### ٣-٢-٢- إجراءات ومراحل التكليف .

وفي هذا المجال لا ضرورة لدراسة تفصيلية لجميع إجراءات ومراحل التكليف بضريبة تجارة العقارات كونها أصلاً من المهن التي تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية وتنظمها ذات التشريعات و الأسس ومراحل التكليف، باستثناء معالجة بعض إجراءات التكليف التي تمتاز بها هذه المهنة عما سواها نظراً لطبيعة المهنة وأهميتها، ومن الممكن أن تشكّل نقاط ضعف هامة تنعكس بالنتيجة على تدني الحصيلة من هذه الضريبة، ومن هذه الإجراءات:

- تقديم بيان السلفة على الضريبة من قبل المكلف.
- الشخصية الحقوقية (القانونية) للمكلف.

- التكليف على أساس أحد الأسلوبين:

ثمن البيع ناقصاً الكلفة.

ثمن البيع مضروباً بنسبة الربح.

**٣-٣-٣-١- تقديم بيان السلفة على الضريبة من قبل المكلف.**

بموجب قرار وزارة المالية رقم /١٤٨٦/ لعام ١٩٨٦ ألزم ممارسو مهنة تجارة العقارات والأراضي بتقديم بيان يتضمن معلومات عن العقار المباع وأداء سلفة نقدية مقدارها ٥% من ثمن البيع الفعلي وذلك خلال مدة /١٥/ يوم من تاريخ البيع. وتضمنت التعليمات المذكورة المعلومات التي يجب أن يتضمنها البيان كالأوصاف والمساحة واسم المشتري وتاريخ البيع وثمن البيع ... الخ .

وحدّد القرار غرامات تقديم البيان خارج المهلة المذكورة بـ ١٠% من مقدار السلفة كغرامة عدم تقديم بيان السلفة ضمن المهلة القانونية و ١٠% من مقدار السلفة كغرامة تأخير دفع، هذا بالإضافة إلى غرامات تأخير الدفع السنوية إذا لم يسدد خلال عام الاستحقاق، ويحدد الحد الأقصى للغرامة بـ ٣٠%[١].

**٣-٣-٣-١-١- مزايا قرار السلفة.**

سرعة التحصيل وتوريد الحصيلة المالية إلى الموازنة العامة للدولة بنفس عام اقتطاعها مما يؤدي إلى سهولة قطع حسابات الموازنة.

ضمان حق الخزينة أو جزء منه على الأقل وذلك من خلال حجز مبلغ السلفة على الضريبة عند حصول الواقعة المنشأة للتكليف ( عملية البيع ) وأثناء وجود الملاءة النقدية لدى المكلف مما يدرأ خطر:

عجز المكلف عن السداد أو دفع الضريبة المترتبة بعد انقضاء فترة زمنية على البيع وتحقق الضريبة.

منع حالات التهرب الضريبي من خلال ربط براءات الذمة بأداء السلف أو دراسة عملية البيع لتحديد مدى خضوعها للتكليف ولأداء السلفة. حيث أن القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١ على سبيل المثال، قد ألزم كتاب العدل بمطالبة كل من يقوم بعملية تنازل عن أي عقار كان ببراءة ذمة عن العقار المتنازل عنه من الدائرة المالية المختصة[٢].

**٣-٣-٣-١-٢- مساوئ قرار السلفة** . حدد مبلغ السلفة بـ ٥% من ثمن البيع وذلك بغض النظر عن نوع العقار وثمنه وموقعه الجغرافي. وعليه فإن مبلغ السلفة المترتب على بيع شقة سكنية في مركز مدينة

---

[١] أحكام المواد ١٤ – ١٥ – ٥٣ – ٥١ – ٦٥ – ٧٣ – من الـ م.ت. رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته .

[٢] حيث ألزم القانون المذكور المكلف الذي يقوم ببيع عقار أن يبرز الى الدوائر العقارية براءة ذمة من الدائرة المالية تبين سداده لمبلغ السلفة أو إعفائه منه مع تبرير هذا الإعفاء . ولا تتم عملية الفروغ ونقل الملكية دون إبراز براءة الذمة المذكورة .

دمشق أو في مكان قريب منه، يكون عادة أقل من مبلغ الضريبة الإجمالي مع الإضافات، كما أن بيـــع شقة سكنية بذات المساحة في ضواحي مدينة دمشق يترتب عليه مبلغ سلفة يكون عادة أكبر من مبلـــغ الضريبة الإجمالي مع الإضافات. وبالتالي كان من الواجب التمييز في مقدار الســـلف بـــين العقـــارات التجارية وغير التجارية ( السكنية مثلاً )، وبين مراكز المدن الكبيرة والأرياف والمدن الصغيرة.

إحجام المكلفين عن ذكر ثمن البيع الفعلي للهروب من دفع مبلغ سلفة مرتفع . وسابقاً كان المكلفـون يصرحون بثمن بيع قريب جداً من الواقع وبأرباح رمزية( قبل صدور قرار السلف ). فعلى سبيل المثـال، ومن واقع تكاليف الدائرة المالية، صرح مكلف عن بيع عقار بمبلغ /١٠٠٠٠٠٠/ ل.س محققاً ربحاً صافياً مقداره /١٠٠٠٠٠/ل.س، وسدد ضريبة مقدارها /٢١٢٨٠/ ل.س ( مبلغ الضريبة الأساسـي ١٥٢٠٠ + ٣٠% مجهود حربي + ١٠% إدارة محلية ). وبعد صدور قرار السلفة، فإنه على المكلف ســداد ســلفة مقدارها: ١٠٠٠٠٠٠ × ٥% = ٥٠٠٠٠ ل.س.

وهي تزيد عن الضريبة المترتبة على أرباحه الصافية مع متمماتها. فأصبح المكلف يلجأ إلى إخفـــاء ثمن البيع الفعلي، والتصريح عن ثمن بيع غير واقعي (٤٠٠٠٠٠ ل.س كان ثمن البيع المصرح به في المثـال السابق)، من أجل سداد سلفة مقدارها /٢٠٠٠٠/ ل.س. لم يتضمن قرار السلفة المذكور تحديد أسلوب استيفاء السلفة (إيصال جباية أو إيصال أمانة)، وأن الماليات المختلفة في القطر قد اجتهدت في تفســير القرار فبعضها يستوفي مبلغ السلفة بإيصالات أمانة وبعضها بإيصالات جباية. ومن المفترض في هذا المجال النص على استيفاء السلف بإيصالات أمانة لسهولة رد الفرق إلى المكلف في حال كون مبلغ الضريبة مع إضافاتها[1] تقلّ عن السلفة المسددة خاصة عند مستوى الشرائح الضريبية الدنيا. تضمن قـــرار الســلفة عقوبات التأخير سواءً عن تقديم البيان[2] أو عن دفع مبلغ السلفة، إلا أنه لم يتضمـــن أي عقوبـات أو غرامات تترتب على من يخفي جزءاً من ثمن البيع (ثمن بيع كاذب غير حقيقي). وعليه فإن من يصـــرّح بثمن بيع أقل من الواقع وضمن المدة القانونية لا يخضع لأي غرامة. وكان بالإمكان أن يعالج المشـــرع الضريبي هذه النقطة بالذات وضبط موضوع التهرب الجزئي من دفع السلفة وذلك من خلال تشـريع أو نصّ بمجموعة من الغرامات المالية الرادعة له.

---

[1] هذا عندما تأخذ الضريبة الدرجة القطعية.

[2] المقصود بالبيان هنا بيان تقديم السلفة وهو يختلف عن البيان السنوي الواجب تقديمه من قبل المكلف خلال أربع أشهر تلي السنة المالية موضوع البيان المذكور .

### ٣-٣-٣-٢- الشخصية الحقوقية (القانونية) للمكلّف.

بشكل عام لا توجد في القطر العربي السوري شركات مضاربة عقارية بالمعنى القانوني والمالي (باستثناء شركات واقع أو شركات تضامنية )، ويعود السبب في ذلك إلى مجموعة من العوامل نذكر منها:

**١- عوامل اقتصادية.**

وتتمثل في طبيعة السوق ( سوق العقارات )، وحجم النشاط واستمراريته. فحتى الآن، ومن خلال تتبع مستويات أسعار العقارات نجد أنها شهدت ارتفاعاً حاداً ثم جموداً ثم انخفاضاً نتيجة لتداخل مجموعة من المتغيرات تؤثر بشكل أو بأخر على العرض و الطلب في هذه السوق التي تشهد وبشكل مستمر حالة عدم استقرار وتذبذب في حجم النشاط أو في استمرار يته نتيجة لتغير الأسعار مما يمنع عملياً من قيام شركات عقارية وعلى المدى الطويل نسبياً.

بالإضافة إلى عدم اكتمال الحلقة الاقتصادية التي بدأت بصدور قانون الاستثمار رقم/١٠/ لغياب الشركات المساهمة التي تعمل على تجميع رؤوس الأموال لاستثمارها في صفقات الشركات أو عمليات مضاربة عقارية، وعدم وجود سوق للأوراق المالية تعمل على تحويل اسهم تلك الشركات إلى سيولة نقدية ببيع هذه الأسهم في أيّ لحظة تفادياً للجمود أو الهبوط الحاد الذي ينتاب هذه السوق من وقت إلى آخر. وفي حال وجود هذه الشركات أو توفر الحد الأدنى من عناصر قيام هذه الشركات، فعادة ما تكون بمنأى عن التكلف الضريبي. فما زالت المطارح الضريبية الناشئة عن عمليات المضاربات العقارية غير مشمولة بأحكام القوانين والتشريعات والأنظمة القانونية والمالية والضريبية بدءاً من قانونية قيام الشركة وانتهاء بالأنظمة الضريبية والمالية التي تحكم نشاطها.

**٢- عوامل اجتماعية:**

وتتمثل في المفاهيم والعادات والتقاليد السائدة في المجتمع والتي ما زالت تنظر إلى هذه المهنة بعين الخوف والحذر من عدم الشرعية الدينية للأرباح المتأتية من عمليات المتاجرة والمضاربة العقارية، ووجود مجموعة من العوامل الاجتماعية التي تؤخذ بعين الاعتبار عند القيام بإصلاح هذه السوق أو تهيئتها بالشكل المناسب[١].

وعند إعداد تقرير التكليف المؤقت من قبل مراقب الدخل المختص للتكليف بضريبة تجارة العقارات، تكون عادة الشخصية الحقوقية ( القانونية) للمكلف:

شخص طبيعي فرد.

---

[١] كإعادة صياغة قانون الإيجار على سبيل المثال .

شركات واقع أشخاص (شركات تضامنية) .

شركات واقع أشخاص (شركات تضامنية ):

بمقتضى المادة (٣٢) من المرسوم التشريعي رقم /١٤٦/ لعام ١٩٦٤ والتي تنص على ما يلي: (يعتبر العقار الواحد في تكليف مهنة الاتجار بالعقارات وحدة في التكليف في حال تعدد المالكين).

والمقصود بتعبير العقار هو (المحضر أو المقسم المفرز من محضر إفرازاً تاماً بموجب قيود السجل العقاري). وقد كان مبرر صدور أحكام تلك المادة وجود صعوبة في طرح الضريبة على أكثر من عقلو، حيث ورد في تعليمات وزارة المالية القرار رقم (١٣) تاريخ ١٩٧٩/١٢/٢٠/ إظهار الأسباب الموجبة للمرسوم التشريعي رقم /١٤٦/ لسنة ١٩٦٤، فقد نصت الفقرة (٢٩) منه:

(تجد الدوائر المالية صعوبة في طرح الضريبة أو ضريبة الدخل على مستثمري السيارات، بالنظر إلى أنّ جمع أرباح كل من الشركاء في السيارات التي يشاركون فيها من الصعوبة بمكان. ولهذا عولجت هذه الصعوبة على أساس اعتبار (السيارة) وحدة في التكليف، مع النص على الضمانات اللازمة من حيث التكافل و التضامن بتسديد الالتزامات المترتبة على السيارة أو عدم نقل ملكيتها قبل تسديد ما يترتب عليها أو تبليغ التكاليف المتعلقة بها). وأضاف القرار:

( وكذلك اعتُبر العقار الواحد في تكليف مهنة الاتجار بالعقارات بضريبة الدخل وحدة في التكليف بالنظر إلى تباين الاجتهاد في لجنتي إعادة النظر حول هذه الناحية). ثم ورد فيه:

( لذلك وبعد المذاكرة فقد تقرر بالأكثرية:

تفسير أحكام المادة (٣٢) من الـ م.ت. رقم /١٤٦/ لعام ١٩٦٤، بأن المالكين المتعددين للعقار الواحد يكلفون بتكليف واحد عن الأرباح السنوية للعقار المذكور ويعتبرون متكافلين ومتضامنين عن الضريبة المترتبة على الأرباح المشار إليها في معرض تكليف مهنة الاتجار بالعقارات بضريبة الدخل ).

ثم وردت مجموعة من التعليمات والقرارات الوزارية التي تؤكد على هذا الموضوع، ومنها القرار رقم /٨١/١٦/ تاريخ ١٩٨١/٢/١٥/[١]، وردّ وزارة المالية الوارد تحت رقم /٣١/١٦/٣٢٠٢٤/ تاريخ ١٩٨٧/١٠/٢٩/ على استفسار مقدّم من قبل مديرية مالية طرطوس حول جواز ضمّ أرباح محلّ أو مخزن تجاري خاضع لضريبة الدخل المقطوع عائد إلى عدد من الشركاء، إلى الأرباح التي حققها الشركاء أنفسهم في ذات السنة من تجارة العقارات. فجاء في مجرى الردّ:

[١] ورد في القرار المذكور أن مدلول عبارة " التكليف " ينصرف من الوجهة الضريبية والمالية الى شخص المكلف بالضريبة من جهة والى مطرح الضريبة من جهة أخرى .

(لا تصح إضافة أرباح المحل التجاري الخاضع لضريبة الدخل المقطوع أو لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية والعائد لعدد من الشركاء إلى الأرباح الناجمة عن تجارة العقارات في أيّ محضر أو مقسم عقاري مملوك من قبل ذات الشركاء طالما أنّ هناك تعدد في مالكي المحضر أو المقسم المذكور).

وعليه وكما ذكرنا سابقاً، فإن مبرر صدور أحكام تلك المادة كان وجود صعوبة في طرح الضريبة على أكثر من عقار ممتلك من ذات المكلف (الشخص الطبيعي الفرد) والذي يمثل أحد الشركاء في حال تعدد البيوع العقارية،وعلى اعتبار أن المكلف ( الشريك ) يملك فقط محاسبة مستقلة لكل عقار يسهل منها احتساب الربح الصافي الخاضع للضريبة وتوزيع عبئها بين الشركاء. وقد كان صدور هذا المرسوم و التعليمات الواردة أعلاه تحصيل حاصل لواقع قد أفرزه مسبقاً.

إلا أن هذا المرسوم، قد شرّع ممّراً ضريبيّاً بطريقة أو بأخرى. حيث يلجأ تاجر العقارات إلى إدخال شركاء (يكونون عادة من أفراد عائلته) في ممارسة نشاطه وتملكه للتخلص من التصاعد الضريبي، وبالتالي التهرب من سداد جزء من مبلغ الضريبة بحجة صعوبة فصل تلك الشركات من واقع المستندات والوثائق، مما انعكس وينعكس سلباً على الحصيلة الضريبية. فعلى سبيل المثال[1]، نفترض أن أربعة أشخاص يملكون عقاراً (عرصة معدة للبناء)، أشادوا بناء تجاري مؤلف من أكثر من وحدة عقارية سكنية ومخازن مستقلة، وأثناء الإفراز اختص الشركاء بمقاسم العقارعلى الشكل التالي:

- الشريك أ + الشريك ب ⟵ مجموعة عقارية (١) ⟵ مقسم رقم (١) .
- الشريك أ + الشريك ب + الشريك ج ⟵ مجموعة عقارية (٢) ⟵ مقسم رقم (٢).
- الشريك أ + الشريك ب + الشريك ج + الشريك ء ⟵ مجموعة عقارية (٣) مقسم رقم (٣) .
- الشريك أ + الشريك ج ⟵ مجموعة عقارية (٤) ⟵ مقسم رقم (٤) .
- الشريك أ + الشريك ج + الشريك ء ⟵ مجموعة عقارية (٥) ⟵ مقسم رقم (٥) .
- الشريك أ + الشريك ء ⟵ مجموعة عقارية (٦) ⟵ مقسم رقم (٦) .

وهكذا .. .

فكما نرى أن هناك مجموعة كبيرة من الاحتمالات الممكنة، وكل إحتمال في هذه الحالة يعتبر في تكليف مهنة الاتجار بالعقارات وحدة في التكليف، وتكلف بشكل مستقل الأرباح الصافية المتأتية من عملية بيع كل عقار أو مقسم بالضريبة على دخل الأرباح التجارية.

[1] إن الأمثلة المذكورة عبارة عن حالات وردت فعلاً ومن واقع تكاليف الدائرة المالية .

مثال آخر:

مالك لعقارين أو أكثر يهب ولده على سبيل المثال سهماً واحداً فقط في كل عقار، يسدد رسوم هبات بالقروش ويتهرب من تصاعدية الضريبة المترتبة على بيع تلك العقارات و بمبالغ أكبر بكثير، على أساس أن الاعتبار في التكليف الضريبي لجهة الشركاء ولكل عقارتكليف مستقل.

**٣-٣-٣-٣- التكليف على أساس أحد الأسلوبين (ثمن البيع ناقصاً الكلفة، ثمن البيع مضروباً بنسبة ربح صاف).**

تقوم الدوائر المالية حالياً باتباع أحد الأسلوبين السابقين لتحديد الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة دخل الأرباح التجارية، ويطبق الأسلوب الأول في حالات منها:

حالة الشراء والبيع بقصد المضاربة وتحقيق الربح حيث يسهل في هذه الحالة تحديد كلفة الشراء وثمن البيع واحتساب الأرباح الخاضعة للضريبة.

حالة شراء أراض أو عر صات معدة للبناء والقيام بالإنشاء ثم البيع على الهيكل أو بعد الإكساء، سواءً في حالة التملك الكامل أو على أساس الحصة، حيث يسهل أيضا احتساب كلف الشراء و الإنشاء وأثمان البيع وبالتالي الوصول إلى الأرباح الإجمالية والصافية الخاضعة للضريبة.

ونرى انه من الضروري في هذا المجال التأكيد على اتّباع هذا الأسلوب من قبل مراقبي الدخل في الدوائر المالية لما فيه من دقة وعدالة في احتساب الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة، وحفظ حقّ الخزينة، وضمان عدم التقدير والحكم الشخصي. جاء في تعليمات وزارة المالية رقم /٣٠٨٠٣/١٦/٣٢/ تاريخ ١/١٠/١٩٨٤، ونتيجة لما تقدم نرى توجيه السادة المراقبين إلى اتباع ما يلي:

١ً- مطالبة المكلف بتقديم بيان تفصيلي بكِلَف البناء متضمناً قيمة الأرض وقيمة كل عنصر من عناصر كلفة البناء على حدة، وقيمة المبيعات السنوية، موضحاً فيه رقم المقسم وتاريخ البيع واسم المشتري والقيمة البيعية لكل مقسم.

٢ً- مطالبة المكلف بإبراز جميع عقود البيع وكافة الإيصالات والفواتير والمستندات المثبتة لمصاريف وكِلَف البناء.

٣ً- وسواءً أمتثل المكلف لما طلب منه أم لم يمتثل، ينبغي على مراقب الدخل إعداد حساب عام لإجمالي كلفة كل بناء أو محضر بحيث يتضمن هذا الحساب كل من العناصر الرئيسية التالية:

قيمة الأرض – رسم الفراغ للأرض – أجور المهندسين – رسم البناء للبلدية – رسوم الأرصفة – غرامات البناء – التأمينات الاجتماعية – رسوم أخرى غير ما ذكر – أجور الحفر و الترحيل – كلفة

الجدران الإستنادية في حال وجودها وبعد بيان أبعادها – كلفة الهيكل لكامل البناء بما في ذلك الأساسات والتقطيعات الداخلية في الطوابق المتكررة وملحقات البناء من أقبية وغرف .. الخ.

بحيث يعتمد في حساب الكلفة المذكورة عدد الأمتار الطابقية المحددة في رخصة البناء ، مضافاً إليه المساحة الطابقية المبنية بصورة مخالفة في حال وجودها، والناتج يضرب بقيمة مقدرة لكلفة المتر الطابقي الواحد يتناسب مع الأسعار السائدة في سنة أو سنوات الإنشاء. أو يستحسن وضع جدول سعري زمني واحد يتم إعداده من قبل الدائرة المختصة بالاتفاق مع خبراء المهنة، ويعتمد من قبل مدير المالية ليطبق من قبل جميع المراقبين في جميع أنحاء المحافظة ويتضمن:

-كلفة الإكساء الداخلي في البيع جاهزاً، وتحدد هذه الكلفة على أساس عدد الأمتار الطابقية التي تم إكساؤها مضروباً بسعر محدد لكلفة الإكساء المتر الواحد وتحدد كلفة إكساء المتر في ضوء نوع الإكساء (تجاري – وسط – جيد – ممتاز) وفي ضوء الأسعار في سنة أو سنوات تنفيذ الإكساء وكلفة المصاعد في حال وجودها.

-كلفة الإكساء الخارجي للبناء، بما في ذلك المداخل والأدراج والتزيينات الخارجية، أجور الناطور عن مدة وجود دلالات المبيع في حال وجودها، سائر النفقات الأخرى التي لا تدخل ضمن عناصر الكلفة السابقة).

وقياساً بما ورد في تعليمات وزارة المالية المذكورة أعلاه، ومن خلال الإطلاع على واقع تكاليف بعض الدوائر المالية تبين أن مراقب الدخل وفي معظم الأحيان، وعند احتساب الكلفة الإجمالية للعقار – موضوع التكليف الضريبي – يلجأ إلى تقدير الكلفة الإجمالية من خلال تقدير سعر كلفة المتر الواحد مضروباً بعدد الأمتار الطابقية، في حين يستطيع احتساب الكلفة الإجمالية وبشكل تفصيلي من واقع المستندات والوثائق و القيود التي يلزم المكلف بتقديمها.

الأمر الذي يترتب عليه أيضاً، غض النظر من قبل نفس المراقب، فيما لم يقدم المكلف الوثائق والمستندات التي تبين الكلفة الإجمالية وبنودها التفصيلية. وهذا بدوره سوف ينعكس على التحديد الدقيق للأرباح الصافية التي ستخضع للضريبة لاحقاً ولمبلغ الضريبة نفسه إن كان بالزيادة أو بالنقصان.

أما فيما يتعلق بالأسلوب الثاني (ثمن البيع مضروباً بنسبة ربح صافي) وهو الأكثر تطبيقاً في الواقع العملي ويعتمد من قبل مراقب الدخل للسهولة و السرعة في إنجاز التكاليف المتراكمة وفي حالات نذكر منها مثلاً، حالة الإرث ثم الإفراز ثم البيع.

فكلفة العقار أو المقسم في هذه الحالة تاريخية ورمزية والبيع عادة يكون بسعر السوق المرتفع نسبياً، وبالتالي فإن فرض الضريبة على الفرق بين الكلفة وثمن البيع يحول الضريبة من ضريبة على الدخل إلى ضريبة على الثروة أورأس المال مما يجعل مراقب الدخل يلجأ إلى:

- ❖ تقدير ثمن البيع وبالتالي قيمة العقار أو المقسم بتاريخ توفر نية المتاجرة[1].
- ❖ تقدير نسبة ربح صاف من القيمة البيعية المقدرة.

ولا يُخفَى هنا من وجود خطأ مركّب قد يفرز مجموعة من النتائج تنعكس سلباً على الحصيلة الضريبية في كثير من الأحيان، حيث يبدأ هذا الخطأ من تقدير القيمة البيعية وينتهي بالتقدير مرة أخرى لنسبة الربح الصافي، وما يترتب عليه من تدخل عوامل شخصية للمراقب تؤثر في دقة النتائج التي يفرزها التكليف الضريبي وظلم أحد الفريقين إما الدائرة المالية أو المكلف .

### ٣-٢-٤- القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١ .

لقد حسم القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١، المعدل لبعض أحكام ضريبة الدخل الصادر بالـ م.ت. رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته، الجدل الحاصل سواءً لجهة التناقض في التعليمات الوزارية لبعض الحالات وذلك في معرض التكليف بضريبة تجارة العقارات أو لجهة الدائرة المالية من خلال الفهم الخاطئ لتلك التعليمات أو تجاوزها، أو تعدد الآراء و الاجتهادات عند تطبيقها لتعارضها أو تناقضها كما ذكرنا سابقاً عند بحث التعليمات الوزارية الناظمة لهذه الضريبة، حيث جاء في المادة (٧) منه:

( المادة –٧– يشمل التكليف بضريبة الدخل أرباح كل عملية بيع عقاري يتوفر فيها قصد المضاربة وهدف تحقيق الربح.

لا يدخل في شمول الفقرة (أ) السابقة الحالات التي يقوم بها المالك من غير ممارسي مهنة الاتجار بالعقارات ببيع العقار السكني الذي يقطنه مهما تعددت البيوع التي تتم لهذا الغرض).

كما جاء في التعليمات التنفيذية للقانون المذكور الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم /٤٨٣٦/ تاريخ ١٩٩١/١٢/٣١:

( فقد ميزت المادة (٧) من القانون، العملية التجارية بحكم ماهيتها الذاتية (سواء توفر عنصر التكرار أم لم يتوفر) والتي تخضع في جميع الأحوال للتكليف الضريبي، وبين العملية المدنية بحكم ماهيتها الذاتية التي لا يتوفر فيها قصد المضاربة وهدف تحقيق الربح والتي لا تخضع للتكليف الضريبي.

أما بالنسبة إلى العقارات الموروثة أ الموهوبة والتي يتصرف بها الوارث أو الموهوب له، فتخضع لذات الأحكام الخاصة بالتكليف الضريبي التي كان من الممكن أن يخضع لها المورث أو الواهب فيما لو قام

---
[1] تعليمات وزارة المالية رقم ١٥٠٨٦/٨/٢٤/ تاريخ ١٩٧٩/٧/٨.

بذات التصرف. وتعتبر رسوم التركات والهبات والرسوم العقارية من ضمن كلف البيع،وتـتّـزل عنـد التكليف الضريبي الذي يخضع له الوارث أو الموهوب له). من خلال استعراض ما ورد في نص المادة (٧) من القانون المذكور وتعليماته التنفيذية يتضح:

١- إن معيار التفريق بين العمليات والصفقات التي تخضع لضريبة تجارة العقارات وبين تلك الـتي لا تخضع، هو توفر قصد المضاربة بهدف تحقيق الربح ومهما كان نـوع العقـار (عرصـات، مخـازن، معامل....). وإثبات قصد المضاربة وهدف تحقيق الربح يتطلب توفر الأدلة والقرائن وعناصر موضـوع العمل التجاري، ويعود للدوائر المالية واللجان الضريبية المختصة تدقيق ذلك.

٢- أعفى صراحة عمليات بيع دور السكن التي يقطنها المواطن إذا كان من غير ممارسي مهنة تجـارة الأراضي و العقارات، حتى ولو توفر قصد المضاربة لديه وتحقيق الربح من ضريبـة تجـارة العقـارات والأراضي ومهما تعددت البيوعات التي تتم لهذا الغرض.

٣- أخضع عمليات بيع العقارات الموروثة أو الموهوبة لضريبة تجارة العقارات فيما إذا كان المـورث أو الواهب تاجراً[1]. وقد جاءت رداً على بعض حالات التهرب الضريبي، فسابقاً كان مـن المطلـوب لتحقق قصد المضاربة وتوفر هدف الربح، تحقق عنصر الشراء ثم البيع وكان بعض المكلفين يعمـدون إلى وهب المقاسم المفرزة من البناء مثلاً إلى زوجاتهم ، أولادهم ... الخ . ويسددون رسوم الهبـة (والـتي تكون متدنّية في مثل هذه الحالات[2])، ويقوم الموهوب له ببيع هذه المقاسم دون الخضوع لضريبة تجـارة العقارات.

ومن خلال الاطلاع على واقع تكاليف الدائرة المالية ومدى تطبيق أحكام القانون المذكورمن قبـل تلك الدوائر يمكن طرح التساؤلات التالية:

- لماذا يُصار(وحتى الآن) إلى تكليف بيع مخزن تجاري بضريبة تجارة العقارات أعلن صاحبه الإفـلاس، وتمّ شهر إفلاسه من قبل محكمة البداية المدنية أو تم بيعه بالمزاد العلني (علماً أنه وفي معظم تلك الحـالات لا يتم البيع لقصد المضاربة وهدف تحقيق الربح ويكون عادة لهدف سداد التزامات المكلف وأعبائه الـتي أدت إلى الإفلاس) ؟.

---

[1] مادة (٧) قانون (٢٠) لعام ١٩٩١.

[2] حيث تراعي الدوائر المالية درجة القرابة عند التكليف برسوم الهبات والتركات والوصايا وتكون عادة بالحد الأدنى كلما اقتربت درجة القرابة من المورث المتوفي .

- لماذا يصار مثلاً إلى تكليف طبيب عن بيعه لعيادته بضريبة تجارة العقارات، إذا كانت نية البيع هي تغيير مكان العيادة إلى مكان أفضل، أو شراء عيادة أكبر من حيث المساحة وليس لنية المتاجرة وهدف تحقيق الربح ؟.

إن استمرار تلك الممارسات من قبل الدوائر المالية، وفي ظل تطبيق القانون رقم /٢٠/، تندرج في إطار، إما عدم الفهم لأحكام ذلك القانون، أو من قبيل غضّ النظر عن التعديلات التي أحدثها، والمحافظة ضمنياً على التناقضات السابقة.

ويؤخذ على القانون المذكور، وفيما يتعلق بإخضاع عمليات بيع العقارات الموروثة أو الموهوبة لضريبة تجارة العقارات، وجود بعض الحالات التي لم يقم بأخذها بعين الاعتبار.نذكر هنا حالة أن يورث مكلف ما (مجموعة ورثة ) مخزن تجاري من والد تاجر على سبيل المثال، ثم قام المكلف ( الورثة) ببيع المخزن المذكور لاقتسام الأموال، فإن الورثة ليسوا تجاراً و لم تتوفر نية المتاجرة وهدف تحقيق الربح من بيع المخزن المذكور، ومع ذلك فإن الدوائر المالية تقوم بإخضاع هؤلاء لضريبة تجارة العقارات، وتطبيقاً لأحكام القانون المذكور.

### ٢-٣-٥- بعض نقاط الضعف الأخرى التي يعاني منها التكليف بضريبة تجارة العقارات.

١ - إنشاء عقود بيع وهمية وبقيم رمزية للقيم البيعية الواردة فيها من قبل المكلف وتقديمها إلى الدوائر المالية، وإخفاء عقود البيع الحقيقية التي تتضمن القيم الواقعية والتي تكون مرتفعة في معظم الأحيان، وقبولها من قبل الدائرة المالية على ما هي عليه دون وجود عقوبات رادعة أو غرامات تفرض على ذلك الجزء من رقم العمل غير المصرح به، مما يشجع المكلفين على التهرب الضريبي. وعلى الرغم من تدارك الدائرة المالية لثمن البيع المصرح به من قبل المكلف (وعادة يكون أقل من القيم الواقعية حتى بعد إعادة التقدير) وإعادة تقديره مرة أخرى بما يتناسب ولو بشكل نسبي مع الأسعار السائدة في السوق، لتحديد مبلغ السلفة على مبلغ الضريبة النهائي وإضافاتها والذي سيصار إلى دفعه من قبل البائع، فإنه قد فتح نافذة أخرى للتهرب ليس من ثمن البيع الحقيقي وبالتالي الربح الحقيقي وحسب، وإنما من تسديد الرسوم العقارية[1].

فجرياً على العرف والعادة، يصار إلى تحديد ثمن البيع بمبلغ يساوي القيمة المخمنة مالياً للعقار، ويصار إلى سداد الرسوم العقارية على أساس المقارنة بين القيمة التخمينية أو ثمن البيع أيهما أكثر.

---

[1] يحدد الرسم العقاري بـ ٦٠ - ٧٠ بالألف من القيمة المصرح عنها من قبل المكلف وعلى أساس المقارنة بين القيمة التخمينية أو ثمن البيع أيهما أكثر.

وعادة ما تكون القيمة المخمنة للعقار من قبل الدوائر المالية رمزية، وغير واقعية، مما يؤدي إلى التهرب من سداد المبلغ الأكبر من تلك الرسوم.

٢- التقدير الجزافي المعتمد في تحديد أثمان البيع ونسب الأرباح من قبل الدوائر المالية وفي ظل غياب دراسات علمية واقعية وصحيحة لأثمان وكلف البيع ونسب الأرباح، فإن تقدير الربح الصافي ومبلغ الضريبة المترتب عليه يكون عادة أقل من الواقع مما يؤدي وبشكل مستمر إلى خسارة جزء من مبلغ الضريبة وتناقص الحصيلة المالية.

٣- إن عدم تطور الجهاز المصرفي والتسجيل العقاري بشكل يتناسب مع تطور الأنظمة الضريبية الحالية، أدى إلى وجود ثغرات في التكليف المالي، تعود إلى عدم الاستفادة من المعلومات التي يمكن أن تقدمها مثل هذه الأجهزة لخدمة التكليف الفعلي والوصول إلى حصيلة ضريبية واقعية غير ناقصة. نذكر منها على سبيل المثال، التهرب الضريبي في المناطق غير المحددة وغير المحررة وليس لها قيود عقارية حتى الآن ، مما يستحيل الكشف عن المطارح الضريبية، فعمليات البيع العقارية تجري بعقود عادية تتم خارج إطار علم الدوائر المالية، وبالتالي خارج التكليف الضريبي.

ومن هذه المناطق مثلاً (منطقة أرواد ) التابعة لمحافظة طرطوس، فما تزال حتى الآن غير محددة وغير محررة، وجميع البيوع التي تتم في هذه المنطقة لا تخضع للتكليف الضريبي.

### ٣-٤- الضريبة على الدخل المقطوع

#### ٣-٤-١- المكلفون الخاضعون لضريبة الدخل المقطوع.

أُنشأت ضريبة الدخل المقطوع عملياً بالقانون /١١٢/ تاريخ ١٩٥٨/٨/١١/ متخذاً من المبادئ العامة للمرسوم رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩، كأساس في صياغة القانون المذكور لضريبة الدخل المقطوع. حيث نصت المادة الأولى منه:

(تفرض ضريبة سنوية على دخل الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يمارسون في الجمهورية العربية السورية حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية تسمى ضريبة الدخل المقطوع).

وهم بصورة عامة كافة المكلفين الذين تخرج أعمالهم عن الصفة المعددة في الباب الأول من الم.ت. رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩، والمادة (٢) منه.

ويعفى من التكليف بضريبة الدخل المقطوع وفق أحكام المادة (٢) من القانون رقم (١١٢):

- ❖ المكلفون الخاضعون لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية.
- ❖ المكلفون الخاضعون لضريبة الرواتب والأجور.

- الأشخاص الذين يتعاطون الأعمال الزراعية بما فيها تربية الحيوانات.
- الأشخاص الذين يمارسون إحدى المهن التالية: التأليف – العزف – التلحين – الرسم باليد – نحت التماثيل.
- الجمعيات التعاونية التي لا تستهدف الربح.
- المكلفون الذين لا يتجاوز دخلهم السنوي الصافي /١٨٠٠/ ل.س حسب تقدير لجان التصنيف.
- المكلفون الذين يتم إخراجهم من عداد زمرة مكلفي هذه الضريبة وإدخالهم في عداد فئة المكلفين بالضريبة على الأرباح الحقيقية وهذا يكون في الحالات التالية:

بطلب من المكلف نفسه، ويقبل طلبه بدءاً من السنة التالية لتاريخ تبلغه الموافقة، شريطة أن تقرر لجنة فرض الضريبة أو لجنة إعادة النظر بأن قيود المكلف توفر الضمانات اللازمة لإظهار أرباحه الحقيقية[1].

يحق لوزير المالية وبقرار منه إخراج بعض المهن أو بعض المكلفين بالدخل المقطوع، وإدخالهم في عداد المكلفين بالضريبة على فئة الأرباح الحقيقية[2].

وبالتالي فإن الفئة المعددة في الباب الأول من الـ م.ت. رقم /٨٥/ يمكن أن تلحق بمكلفين أو مهن جديدة، وهذا التقدير يعود إلى وزير المالية حصراً. وهنا يكون التشريع قد أعطى وزير المالية تفويضاً بإخراج المكلفين أو المهن (زيادة أو نقصان رقم الأرباح الصافية السنوية الذي بموجبه يتم إخراج المكلفين إلى الأرباح الحقيقية). ويسري في هذه الحالة القرار بدءاً من أول السنة التي تلي السنة التي صدر فيها القرار.

ممارسة المكلف الخاضع لضريبة الدخل المقطوع أو أي مهنة أخرى تندرج في إطار المهن المعددة في الباب الأول من المرسوم المذكور[3]، والتي تخضع لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية. مما يصار إلى إخراجه من فئة المكلفين بضريبة الدخل المقطوع، وبموجب قرار معدل وموقع أصولاً، إلى فئة الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية وتوحيد أرباحه السنوية الصافية من مجموع فعالياته وتكليفه عنها تصاعدياً.

كافة المكلفين الذين تخرج أعمالهم عن الصفة المعددة في الباب الأول من المرسوم[4] والذين تزيد أرباحهم السنوية الصافية عن مبلغ مقداره /٣٠٠٠٠٠/ ل.س[2].

---

[1] د. الخطيب، خالد، د. العدي، ابراهيم، مرجع سابق، ص٣٤٤.

[2] المادة (٢٤) من المرسوم ٩٢٨ لعام ١٩٦٨.

[3] المرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته .

[4] تعليمات وزارة المالية رقم ٢١١١ تاريخ ١٩٩٨/٦/٢ المعدلة لآخر قرار صادر بهذا الخصوص الذي كان يحمل الرقم ٨٦٨/و تاريخ ٩٧/٣/١١ (مبلغ ٢٥٠٠٠٠).

ومن الجدير ذكره في هذا المجال، هو أنّ الاتجاه السائد في الدوائر المالية يقوم على التوسع في ضريبة الأرباح الحقيقية، لذلك فلا تتردّد الدوائر المالية في الموافقة على الطلبات التي يقدمها أصحاب الدخل المقطوع ليصار إلى تصنيفهم في فئة الأرباح الحقيقية. وعليه وفيما يتعلق بإمكان إعادة بعض المكلفين المخرجين من فئة الضريبة على الدخل المقطوع في حال وقوع تبدل في فعاليتهم، أدى إلى زوال الأسباب التي كانت دافعاً في إخراجهم إلى فئة الأرباح الحقيقية، فقد رفضت الدوائر المالية مثل هذه الحالات[١] فيما لم يرد نص (بقانون ضريبة الدخل أو في التعليمات النافذة) ما يمنع ذلك.

## ٢-٤-٢- أهم التشريعات والقوانين الناشئة والناظمة لضريبة الدخل المقطوع سواءً منها الملغى والمعدل والنافذ حالياً.

جاء في المادة (٢) من المرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته:

" تفرض ضريبة سنوية على دخل الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يمارسون في الجمهورية العربية السورية حرفة أومهنة صناعية أو تجارية أوغير تجارية تسمّى ضريبة الدخل المقطوع ".

وقد جاءت هذه التسمية شاملة وعامة لتشمل كافة الفعاليات التجارية و الصناعية وغير التجارية. وكرّر هذا في المادة (١٤) من الـ م.ت. رقم /٩٢٨/ لعام ١٩٦٨ المعدل للقانون /١١٢/ والمعطوف على الـ م.ت. رقم /٤١/ لعام ١٩٦٨، والذي يؤكد النص السابق.

وعليه فإن التكاليف الضريبية من حيث حصر المهن والمطارح كانت تعتمد حتى صدور القانون /٣١/ لعام ١٩٧٥ على القانونين /١١٢/ لعام ١٩٥٨ والمرسوم التشريعي رقم /٩٢٨/ لعام ١٩٦٨ من حيث التطبيق القانوني والهيكلية التنفيذية. وبصدور القانون /٣١/ تاريخ ١٩٧٥/١٢/٧ الذي عدل بعض أحكام قانون الدخل، أوجد مهنة جديدة أو مطرح جديد من ضمن مكلفي الدخل المقطوع وهي ضريبة الأرباح الرأسمالية النافذة في المادة (٨) من القانون المذكور والتي تنص على:

(تخضع للتكليف بضريبة الدخل المقطوع الأرباح الرأسمالية الصافية التي يحققها مكلفو ضريبة الدخل المقطوع أو أحد شركائهم من جراء تصفيتهم أو تنازلهم عن كامل منشآتهم الخاضعة للضريبة المذكورة أو عن جزء منها، سواء كان هذا التنازل إجبارياً أم اختيارياً، ويشمل ذلك كافة أنواع الحقوق والموجودات الرأسمالية التي تمتلكها منشأة المكلف).

إن هذه المادة هي المطرح الوحيد المكتشف منذ صدور الـ م.ت. رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ ويخضع للتكليف بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية أو الدخل المقطوع حسب الحال، هذا من جهة، ومن

---

[٢] د. الخطيب، خالد، العدي، ابراهيم، مرجع سابق، ص٣٤٦.

[١] تعليمات وزارة المالية رقم ٢٥/٣١٨٢١ تاريخ ١٢/١٨/ ٨٤ .

جهة أخرى، فإن التكليف بهذه الضريبة وعلى الرغم من أهميته من حيث الوفرة، إلا أنّ الدائرة المالية ما زالت تواجه صعوبات عديدة في هذا المجال عملت على الحد من هذه الأهمية وتقليص إيرادات هذه الضريبة. وبشكل عام يمكن بحث أهم الآثار المترتبة عن صدور القانون المذكور فيما يتعلق بالتكليف بضريبة الأرباح الرأسمالية وإجمالها بالنقاط التالية:

١ - إن اقتصار الربح الرأسمالي على التنازل عن حق الاستثمار (الفروغ) فقط وتجاهل العناصر الأخرى التي يتكون منها عادة (كالاسم التجاري ، براءة الاختراع ، الشهرة ...)، وفي ظل غياب القوانين التي تعمل على حماية الحقوق التجارية المتعلقة بتلك العناصر[1]، الأمر الذي اصطدم بواقع الحال مع القانون المدني والمراسيم التشريعية الصادرة بقانون الإيجارات منها مثلاً ( تحريم قبض بدلات الخلو ) كما سنرى لاحقاً. وبالتالي اعتبار أيّ حالة من تلك الحالات سبباً لفسخ العقود أو اعتبارها مخالفة للقانون أوالنظام العام، وهذا أدى بدوره إلى فسخ بعض التكاليف الضريبية بموجب قرارات قضائية تقضي بإعادة البدلات إلى المستأجرين، مما دفع بالكثير من المكلفين إلى وضع تلك العناصر شكلياً لحماية عقودهم[2]. وهذا أوقع الدائرة المالية في كثير من الارباكات الناشئة عادة عن معرفتها الضمنية بوهمية تلك الموجودات (الوسائل التي تمارس بها المهنة )، إلاّ أنها من الطرق التي فرضها واقع الحال كونها تضمن إلى حد ما حقوق كل من المتنازل والمتنازل له، و باعتبار أقساط اهتلاك تلك الموجودات من النفقات التي تخفض من القيمة الإجمالية لحقّ الاستثمار. وعندما تقوم الدائرة المالية بتقييم تلك الموجودات فإمّا أن تكون:

ذات قيمة مهملة (موجودات ثابتة مادية ذات قيمة رمزية).

قد انتهى عمرها الإنتاجي فعلاً ( موجودات ثابتة مادية بقيمة الخردة أو النفاية).

أو تكون موضوعة من قبل المكلف لغاية الكشف الذي تجريه اللجان المالية فقط. وفي جميع هذه الحالات يكون ردّ فعل الدائرة المالية ممثلة بمراقبي الدخل بالقيام بأحد التصرفين التاليين :

- التعاطف مع المكلفين بزيادة كلفة حق الاستثمار بوضع قيم عالية نسبياً لتلك الموجودات من أجل تخفيض هامش الربح الصافي الخاضع للضريبة أو تعاطف غير مشروع ...
- خداع الدائرة المالية بوضع موجودات ثابتة مادية مستغلة من قبل المكلف لهذا الغرض.

---

[1] محل حلويات مثلاً باسم (ن) يباع من قبل صاحب حق الاستثمار ثم يقوم ذات المكلف بشراء محل آخر ويطلق عليه ذات الاسم (ن) دون مراعاة بأن المشتري الأول قد اشترى بالإضافة الى الفروغ (حق الاستثمار ) ، الاسم التجاري ، الشهرة ..

[2] حماية عقد الإيجار أو الاستثمار من قبل المكلف بتضمينه موجودات ثابتة مادية وهمية تدخل في مقومات عناصر المتجر أو المنشأة المتنازل عنها موضوع التكليف ، كأن يصرح المكلف عن وجود أثاث مكتب كامل مع أجهزة تهوية وتبريد أو أجهزة كمبيوتر وغيرها ، أو يصرح بموجودات ثابتة في المتجر مثل رفوف ، ميزان ، ساعة كهرباء أو ماء ..

الأمر الذي يترتب على هذا الواقع انخفاض الحصيلة الضريبية بدلاً من زيادتها أصلاً لطبيعة هذه الضريبة وفقدان الخزينة لموارد هامة.

٢- إن الأرباح الرأسمالية المتأتية من التنازل عن منشآت أو محلات تجارية يمارس فيها مهنة أو حرفة تكون خاضعة أصلاً لضريبة الدخل المقطوع، فإنها تخضع للتكليف الضريبي وبذات الدائرة. أما المنشآت والمحلات التجارية الحديثة غير المكلفة ضريبياً فكانت تدخل ضمن تكليف دائرة الأرباح الحقيقية (عقارات)، باعتبار أن حقوق إيجارها متفرعة عن حق الملكية، وبالتالي فإن الربح الناتج عن التنازل عن حق استثمارها يعدّ ربحاً تجارياً وليس ربحاً رأسمالياً.

٣- تضاف الأرباح الرأسمالية المتحققة على الأرباح التجارية الصافية الخاضعة للضريبة وتخضع للتصاعد الضريبي حسب الشرائح الضريبية.

٤- الطريقة المتبعة في احتساب الأرباح الرأسمالية تمهيداً لإخضاعها للضريبة كانت تتم كما يلي:

يصار إلى قياس مساحة المحل أو المنشأة التجارية المتنازل عنها من قبل المكلف للغير وذلك من قبل الدائرة المالية ( مراقب الدخل ذي العلاقة).

تقييم قيمة[1] المحل أو المنشأة التجارية موضوع التكليف بتحديد سعر المتر بالاستناد إلى الأسعار الرائجة في المنطقة، ومع الأخذ بعين الاعتبار وبشكل تقديري بحث بعض العوامل التالية:

بعد أو قرب المنشأة أو المحلّ التجاري عن الأسواق التجارية ومراكز المدن والمناطق.

وقوع المنشأة أو المحل التجاري على شارع رئيس أو شارع فرعي.

امتداد الواجهات على أكثر من شارع (زوايا). وغيرها من العوامل التي تزيد عادة أو تنقص من السعر المقدر.

تحتسب القيمة الإجمالية على أساس جداء المساحة في سعر المتر الواحد المقدر.

عادة توزع القيمة السابقة إلى:

- ٧٠% منها كحق إيجار (الفروغ).

- ٣٠% منها كحق رقبة.

اعتبار الـ ٧٠% من قيمة المحل أو المنشأة التجارية المتنازل عنها وهي عبارة عن حق الإيجار (الفروغ) ربحاً صافياً خاضعاً للضريبة.

---

[1] المقصود هنا القيم البيعية وبالتالي أسعار البيع الرائجة .

ومن خلال العرض السابق نجد أن الدوائر المالية كانت ترتكب خطأً جسيماً مخالفة بذلك أهم القواعد المحاسبية و الضريبية في مجال التكليف بهذه الضريبة، وهو اعتبار الـ ٧٠% التي تتمثل في قيمة حق الاستثمار (الفروغ أو بدل الإيجار) عبارة عن ربح صافٍ خاضع للضريبة، علماً أنها تمثل قيمة بيعية تتكون من:

١) كلفة حق الاستثمار.

٢) هامش ربح.

وعليه تحولت هذه الضريبة من ضريبة على الدخل إلى ضريبة على رأس المال أو الثروة، وما لهذه الأخيرة من محاذير وآثار تنعكس سلباً على التزام المكلفين بإبراز العقود (عقود الإيجار) والمستندات والوثائق المرفقة، ومخالفة بذلك لقاعدة ضريبية تقول ( أن الضريبة يجب أن لا تأكل مطرحها )، وهذا أيضا في إطار الشرائح الضريبية المعمول بها بموجب القانون /٣١/ تاريخ ١٩٧٥/١٢/٧ في المادة رقم (١) منه وحتى تاريخ تعديلها بصدور القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١ والتي تصل مع إضافاتها إلى ٩٠ – ٩٥% من الربح الصافي الخاضع للضريبة.

٥ً – إن التنازل عن حق استثمار محل تجاري من قبل مكلف ما وشراء حق استثمار محل آخر من قبل ذات المكلف وضمن مدة زمنية مقدارها شهرين بدءاً من تاريخ تسليم المكلف لمحله السابق ، شرط تقديم الوثائق التي تثبت قيامه بتأسيس أو شراء محله الجديد، حيث يعتبر التأسيس خلال المهلة المذكورة قد تم بصورة مترافقة مع إجراءات التصفية أو التنازل عن المحل السابق يعفي هذا المكلف من الضريبة عن الأرباح الرأسمالية[1].

إنّ الإعفاء السابق أعطى المكلف مجالاً للتهرب من هذه الضريبة، كأن يلجأ إلى التأخير الزمني للقيام بإعداد الأوراق الثبوتية المتعلقة بعملية التنازل عن محله التجاري ريثما يشتري حق استثمار محل آخر مما يضمن قيامه بتقديم الوثائق خلال المدة الزمنية المشمولة بالإعفاء.

وبتاريخ ١٩٨١/٧/١/ صدر القانون رقم /٢١/ الذي جاء معدلاً للمرسوم /١١٢/ لعام ١٩٥٨ وكذلك للمرسوم التشريعي رقم /٩٢٨/ لعام ١٩٦٨ والذي بموجب أحكامه ألغيت بعض الأحكام الخاضعة لضريبة الدخل المقطوع (كسر قاعدة التصنيف العام التي كانت تسري لدورات ثابتة بالنسبة إلى جميع فئات المكلفين مكلفي الدخل المقطوع لمدة /١٠/ سنوات، واستعاض عنها بدورات تصنيفية حدها

---

[1] تعليمات لجان التصنيف، تعليمات ضريبة الدخل المقطوع حول تكليف الأرباح الرأسمالية رقم ١/٧٩، وصدور الاعفاء بالتعليمات رقم ٢١/٨/٥٢٩٨ لعام ١٩٧٩.

الأقصى /٥/ سنوات مع إيجاد بعض القواعد القانونية التي تجيز إعادة تصنيف المكلفين بعد مضي سنتين ماليتين كحد أدنى على التصنيف السابق).

وبقيت إجراءات التصنيف تعتمد على التعليمات التنفيذية للقانون /٢٠/ تاريخ ١٩٩١/١٢/٣١ وهو آخر قانون صادر ومتعلق بضريبة الدخل، ويعتبر نتيجة ومحصلة لإعطاء القطاع الخاص دوراً أكبر – ابتداءً من عام ١٩٨٧ – في إطار المساهمة في تحمل عبء التنمية الاقتصادية في مختلف القطاعات الزراعية والتجارية والصناعية وقطاع الخدمات جنباً إلى جنب مع القطاع العام. لقد أدخل القانون /٢٠/ بعض التعديلات على القوانين والتعليمات النافذة حتى تاريخه على مستوى الضريبة على الدخل ككل وعلى مستوى الضريبة على الدخل المقطوع بشكل خاص، نذكر منها:

١ً – عدّل الشرائح الضريبية تعديلاً جذرياً إضافة إلى تعديل النسب المئوية لكل شريحة بما في ذلك إضافات الدفاع المدني ورسوم المدارس وحصة البلدية، عدا المساهمة في المجهود الحربي وإضافة الإدارة المحلية ، كما جاء في المادة الأولى منه.

٢ً – في إطار تكليف المهن العلمية: أعفى من التكليف بالضريبة على الدخل سنوياً نسبة تعادل ١٥% من الأرباح السنوية الصافية العائدة لمكلفي المهن العلمية غير التجارية ، التي يغلب في ممارستها الجهد الفكري الإنساني على رأس المال، والمشار إليها في المادة (١) من الـ م.ت. رقم /٣٥٢/ تاريخ ١٩٦٩/١٢/٣١.

٣ً – في إطار تكليف مهنة الأرباح الرأسمالية:

حدد سقف أعلى للتصاعد الضريبي لهذه المهنة مقداره ٣٥% على الربح الصافي الخاضع للضريبة.

أسقط اعتبار المنشأة مستثمرة حتى تدخل في تكليف الأرباح الرأسمالية، وبالتالي فالمحلات الحديثة يعتبر حق إيجارها ربحاً رأسمالياً، بغض النظر عن وجود عناصر الاستثمار الأخرى.

ألغى المادة التاسعة من القانون /٣١/ والمتضمن إضافة الأرباح الرأسمالية إلى الربح التجاري، وإخضاعها معاً للتصاعد الضريبي، حيث تم فصل الأرباح الرأسمالية عن الأرباح التجارية واخضع كل منهما إلى تكليف مستقل.

ألغى حالة الإعفاء السابقة، وعليه فإن البيع و الشراء لحق الاستثمار، وخلال فترة زمنية مقدارها شهران، لم تعد موجباً الإعفاء من الضريبة على الأرباح الرأسمالية.

من خلال استعراض مجموعة التشريعات والقوانين الناشئة لضريبة الدخل، والتعليمات الوزارية الناظمة لها، سواء من حيث التشريع، أو من حيث التطبيق،كان لا بد من استعراض الملاحظات التالية:

١ً- إن أول تشريع ضريبي للدخل المقطوع صدر بالقانون رقم /١١٢/ تاريخ ١٩٥٨/٨/١١/، ومن حيث الشكل فإنه يعكس الـ م.ت . رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ إذ نصت المادة الأولى منه:

( تفرض ضريبة سنوية على دخل الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، الذين يمارسون في الجمهورية العربية السورية حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية، تسمى ضريبة الدخل المقطوع).

وعليه فقد حدد القانون المذكور الفئة الضريبية، وقد جاءت عامة وشاملة وغير محددة. وجاء في المادة (١٤) من الـ م.ت. رقم /٩٢٨/ لعام ١٩٦٨ المعدلة للقانون /١١٢/ المعطوف على الـ م.ت. رقم /٤١/ لعام ١٩٦٨:

(يكلّف بالضريبة على الدخل المقطوع، كل من يمارس مهنة أو حرفة صناعية أو تجارية أو غير تجارية، ولا يدخل في إحدى الفئتين المحددتين في المادتين الأولى والتاسعة من هذا المرسوم ويقصد بالفئتين:

فئة التكليف على الأرباح الحقيقية.

فئة التكليف على الأرباح المقدرة .التي ألغيت بالمادة (١٧) من القانون /٢١/ لعام ١٩٨١).

وهنا نرى التشابه القانوني في المراسيم و القوانين المنشأة والمعدلة والمعطوفة وحتى المحالة. بدليل أن التكاليف الضريبية الحالية تأخذ مجراها التنفيذي من كافة المراسيم والقوانين الصادرة بهذا الخصوص، من عام ١٩٤٩ ولغاية نفاذ القانون /٢٠/ لعام ١٩٩١. وعليه فإن ما بقي من المرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ - المنشئ لقانون ضريبة الدخل - مبادئه العامة فقط. ويظهر هذا الأمر من إلقاء نظرة سريعة على القانون أو المرسوم المذكور وملاحظة التعديلات القائمة على معظم مواده.

٢ً- عطفاً على الملاحظة السابقة ولتعديل معظم مواد المرسوم /٨٥/ لعام ١٩٤٩، كان من الضروري صدور تعليمات تنفيذية تبتّ في الحالات التي لم تشملها أحكام المراسيم والقوانين أو التي نشأ عن تعددها تباين وجهات النظر في مجرى التطبيق من قبل الدوائر المالية المختلفة، وتعليمات إدارية صادرة باسم (تعليمات وزارية) وما شابه ذلك، والتي جاءت في بعض الأحيان:

لتعطي تفسيراً أو تفسيراً آخر لحالة ما قد تكون خاضعة للضريبة في منشئها أو تكون بخلاف ذلك ، حيث ورد في النص القانوني على سبيل المثال:

( إن التقديرات التجارية لبدلات الفروغ التجاري للمحلات والمكاتب على الهيكل، لم تستوف شروط تحقق مطرح الضريبة (الربح الرأسمالي ).

إلا أنه وبموجب تعليمات وزارة المالية رقم /١٩٢٢٩/١/٢٥/ تاريخ ١٩٩٠/٦/٢٨/ تم إدخال حق الاستثمار ( الفروغ) للمنشآت المستأجرة أو المملوكة من جراء تنازل بعض المكلفين بضرائب الدخل

لأبنائهم أو أقربائهم بدون عوض تحت التقدير ووفقاً للأسعار الرائجة بتاريخ التنازل في معرض تحقق رسوم الانتقال على الهبات.

أي أن قانون الضريبة على الدخل المقطوع لم يخضع بدلات الفروغ للمنشآت على الهيكل للضريبة على الأرباح الرأسمالية كونها لم تستوف شروط تحققها (تحقق المطرح الضريبي)، إلاّ أنّه وفي ذات الوقت وفي إطار التكليف بالضريبة على رسوم الانتقال على الهبات، نصّت التعليمات المذكورة صراحة، على اعتبار المطرح الضريبي متحقق، ويصار عادة إلى تقديره من قبل دائرة الدخل المقطوع.

٣ً - عند سنّ قانون أو مرسوم خاص بالتشريع الضريبي وانسجاماً مع قواعد فرض الضريبة وأهدافها، ولكي تتحقق الغاية المرجوة منه، يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط ، لعل من أهمها في حالتنا هذه ، تلك التي تتعلق بوجود فترة تجريبية على مستوى الدوائر المالية، يتمّ من خلالها التعرف على الآثار المباشرة وغير المباشرة لهذا القانون أو ذاك على أوضاع المكلفين، لا سيما فيما يتعلق بالوفرة والعدالة الضريبية.

يصار إلى إحصاء تلك الآثار وتقييمها من قبل مديريات الماليات في المحافظات وحسب الاختصاص.

وهذا ما لا يتوفر في بعض الأحيان بالنسبة لتشريع بعض القوانين أو المراسيم وآخرها القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١.

فعلى سبيل المثال،وفي إطار التكليف بضريبة الدخل المقطوع، واجهت الدائرة المالية ومن جراء تطبيق القانون المذكور الحالة التالية:

مكلف (س) بضريبة الدخل المقطوع عن مهنة البقالة، بلغت أرباحه الصافية الخاضعة للضريبة مبلغاً مقداره /٣٠٠٠٠/ ل.س حسب آخر قرار قطعي صادر بعام ١٩٩١. مارس المكلف المذكور مهنة قطع تبديل بالإضافة إلى البقالة، وبلغت أرباحه الصافية الخاضعة للضريبة مبلغاً مقداره /٤٠٠٠٠/ ل.س حسب القرار القطعي الصادر بعام ١٩٩٢.

مكلف (ع) بضريبة الدخل المقطوع عن مهنتي البقالة وقطع التبديل، بلغت أرباحه الصافية الخاضعة للضريبة مبلغاً مقداره /٧٠٠٠٠/ ل.س حسب آخر قرار قطعي صادر بعام ١٩٩١.

حساب الضريبة لكل من المكلفين وعن المهنتين المذكورتين بعام ١٩٩٢:

بالنسبة للمكلف (س): تخضع أرباحه الصافية عن مهنة البقالة للشرائح الضريبية السارية قبل صدور القانون رقم /٢٠/ ، على اعتبار أنّ قرار التصنيف صادر قبل نفاذ القانون المذكور، ويستمر سريان تلك الشرائح حتى انتهاء الدورة التصنيفية وتكلف بقرار مستقل عن المهنة الأخرى.

ضريبة البقالة حسب الشرائح السارية قبل صدور ونفاذ القانون رقم /٢٠/[1]:

( ١٠٠٠٠-١٢٠٠) * ١% = ٩٦٨ ل.س

١٠٠٠٠ * ١٦% = ١٦٠٠ ل.س

١٠٠٠٠ * ٢١% = ٢١٠٠ ل.س

---

٣٠٠٠٠ ٤١٨٦ ل.س .

ضريبة مهنة قطع التبديل حسب الشرائح السارية بنفاذ القانون رقم /٢٠/[2]:

٢٠٠٠٠ × ١٠% = ٢٠٠٠ ل.س

٢٠٠٠٠ × ١٤% = ٢٨٠٠ ل.س

---

٤٠٠٠٠ ٤٨٠٠ ل.س.

ويكون بالتالي مبلغ الضريبة الواجب دفعه من قبل المكلف (س) عن عام ١٩٩٢:

٤١٦٨ + ٤٨٠٠ = ٨٩٦٨ ل.س .

بالنسبة إلى المكلف (ع) تخضع أرباحه الصافية عن مهنتي البقالة وقطع التبديل للشرائح الضريبية السارية قبل نفاذ القانون رقم (٢٠) على اعتبار أن قرار التصنيف صادر قبل نفاذ القانون المذكور، ويستمر سريان تلك الشرائح حتى انتهاء الدورة التصنيفية.

مجموع الربح الصافي الخاضع للضريبة من ممارسة المهنتين:

٣٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠ = ٧٠٠٠٠ ل.س . مبلغ الضريبة يكون:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| (١٠٠٠٠-١٢٠٠) | × | ١١% | - | ٩٦٨ | ل.س |
| ١٠٠٠٠ | × | ١٦% | - | ١٦٠٠ | ل.س |
| ١٠٠٠٠ | × | ٢١% | - | ٢١٠٠ | ل.س |
| ١٠٠٠٠ | × | ٢٦% | - | ٢٦٠٠ | ل.س |
| ١٠٠٠٠ | × | ٣١% | - | ٣١٠٠ | ل.س |
| ١٠٠٠٠ | × | ٣٦% | - | ٣٦٠٠ | ل.س |
| ١٠٠٠٠ | × | ٤١% | - | ٤١٠٠ | ل.س |
| ٧٠٠٠٠ | | | | ١٨٠٦٨ | ل.س |

---

[1] المادة (١) من القانون ٣١ لعام ١٩٧٥.

[2] المادة ( ١ ) من القانون ٢٠ لعام ١٩٩١.

ومن خلال المقارنة بين مبلغي الضريبتين لكل من المكلفين (س،ع) نجد أن المكلف (ع) يدفع مبلغ ضريبة يزيد عن المكلف (س) بـ:

١٨٠٦٨ – ٨٩٦٨ = ٩١٠٠ ل.س.

وهو عبارة عن فرق التصاعد الضريبي كما لاحظنا أعلاه على الرغم من تساوي أرباح المكلفين وهذا أوقع الدائرة المالية في إرباك، وتعرضت للمساءلة المستمرة من قبل المكلفين عن عدم توفر العدالة الضريبية، وهذا دفع بالمكلفين إلى القيام بعدة إجراءات للتهرب من التصريح بالأرباح الحقيقية عن طريق إمّا إخفاء بعض الفواتير أو عدم الالتزام بتقديم البيانات ... الخ.

وهذا يؤدي إلى نقص في الحصيلة الضريبية بدلاً من زيادتها -كما يخيل للوهلة الأولى-لعدم توفر الأهداف الضريبية الأخرى.

إن التناقض الحاصل بين القانون المدني من جهة والقانون الضريبي من جهة أخرى، أدّى ويؤدي إلى عجز الدائرة المالية عن تحصيل مستحقاتها وخلق ثغرات هامة للتهرب الضريبي أو التهرب من سداد الضرائب. لقد جاء في القانون المدني وفي مجال الفروغ ( حق الاستثمار ) النصوص التالية:

(إن تقاضي المالك بدل الفروغ للعقارات المحددة أجورها قانوناً باطل لأنه يؤدي إلى استيفاء بدل يزيد على ما هو محدد في القانون[1]).

(إن قبض المالك من المستأجر فروغاً يخالف النظام العام[2]).

(إن الاتفاق على بدل خلو المأجور بين مستأجر وآخر لا يخالف النظام العام[3]).

وبناءً عليه نجد التناقض الكامل في مجرى تطبيق كل من أحكام القانون المدني والتشريع الضريبي . فيما أخضع التشريع الضريبي بدلات الفروغ للضريبة على الأرباح الرأسمالية، نرى أن القانون المدني قد خالف التشريع الضريبي في إخضاع عمليات الإيجار لبدل الفروغ .وجعل قبض مبالغ الفروغ من قبل مالكي العقارات لقاء تخليه عن حقوق إيجارها من المحظورات. وبالتالي فإن إجراءات الجباية و التحصيل المتبعة من قبل الدائرة المالية قد توقف في أي لحظة من قبل المحاكم المدنية، ودون مراعاة لأحكام المادة (٣٥) من قانون ضريبة الدخل والتي جاء فيها:

(يعطى المكلفون الذين ردت لجنة فرض الضريبة اعتراضهم أو الذين طرأ تعديل على تكليفهم المؤقت مهلة (٣٠) يوم لطلب إعادة النظر في تكليفهم. وللدوائر المالية أن تمارس حق طلب إعادة النظر في

---

[1] محكمة النقض رقم ٣٩٣ / تاريخ ٦٢/٧/٨ مجلة القانون الصفحة /٤/ لعام ١٩٦٣.

[2] محكمة استئناف حلب رقم /٢١٨/ اساس ٩٦٤/ تاريخ ١٢/١٢/ ١٩٧٩ ، مجلة المحامون لعام ١٩٧٩.

[3] محكمة النقض اساس رقم ٣٣ تاريخ ١٩٥٤/٢/٨ مجلة القانون لعام ١٩٥٤.

قرارات لجنة فرض الضريبة، ويترتب في هذه الحالة على الدوائر المذكورة أن تعلم المكلف بذلك. وتبدأ مهلة الـ (٣٠) يوم من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار الفردي. إذا لم يقدم طلب إعادة النظر في المهلة الآنفة الذكر يصبح التكليف الذي أقرته لجنة فرض الضريبة قطعياً غير قابل لإحدى طرق المراجعة بما فيها مراجعة القضاء الإداري[1]). ويترتب على ذلك ما يلي:

مخالفة أحكام قانون ضريبة الدخل (المادة /٣٥/ من الـ م.ت. رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩).

أخر تحصيل المبلغ وعرقلة إجراءات التنفيذ والجباية.

تآكل الحصيلة الضريبية بعامل التضخم النقدي.

وعلى الرغم من صدور القانون رقم (١) لعام ١٩٩٣، والذي أحال جميع المنازعات التي تتعلق بالضرائب والرسوم لتصبح من اختصاص القضاء الإداري حصراً، ليلغي بذلك دور القضاء العادي الذي لم يكن له أي مبرر أصلاً. وصدور تعليمات وزارة المالية رقم /٢١٢٧٠ ٢٥ /١ تاريخ ١٩٩٧/٧/١٨/ وبرقم ٢/٩٠/ المعممة بالكتاب رقم ٥٣١٥/٢٥/١/ تاريخ ١٩٩٠/٢/١٧، والتي تنص على ( عرض الأحكام القضائية الصادرة بوقف التنفيذ أو التحصيل على وزارة المالية للنظر فيها وبيان التوجه اللازم بشأنها. حيث ترفق صورة عن الدفوع وقرارات الحكم مع استدعاء الدعوى وترسل للوزارة المذكورة ).

إنّ صدور القوانين و التعليمات المذكورة أعلاه لم تحلّ المشكلة، فما زالت بعض القضايا تقام أمام القضاء العادي وتصدر فيها قرارات وقف تنفيذ، ثم يصار إلى تقديم الطعن من قبل الدائرة المالية (الطعن بعدم الاختصاص)، ثم تحول القضية إلى القضاء الإداري. ونلاحظ هنا أن عامل الزمن قد استمر بتأثيره السلبي على المبالغ المستحقة والمتوجبة الدفع بموجب التكاليف المالية القطعية، مما ينعكس سلباً على الحصيلة ، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، استمرار الخلل في عدم تطبيق نص المادة الصريحة (المادة ٣٥ من القانون المذكور ) والاستفادة من تلك الثغرة في تأخير تحصيل تلك المبالغ وحرمان الخزينة من جميع تلك المبالغ أو جزء منها.

ونذكر هنا على سبيل المثال إحدى القضايا المثارة أمام القضاء الإداري للتأكيد على ما ورد سابقاً:

(في القضية المعروضة أمام محكمة طرطوس المدنية رقم أساس ٢٠٣٢/ قرار /٣١٧ / الواردة في الادعاء المسجل في المحكمة المذكورة).

في الوقائع المالية:

[1] بالإضافة الى المادة (١١) من القانون ١١٢ لعام ١٩٥٨ والمعدلة بموجب المادة (٢٠) من الـ م.ت. رقم ٩٢٨ لعام ١٩٦٨.

إنّ أحد المكلفين قام بتأجير شقة في الطابق الأرضي كمكتب لتعليم وبرمجة الكمبيوتر، وحيث أن الدائرة المالية وبطرق المسح الميداني، قامت بزيارة المكتب وأثبتت أن المكتب يمارس هذه المهنة باسم مستأجرة، وحيث أن مقتضى التكليف يعتمد في الدخل المقطوع إما على تقديم البيان من قبل المكلف، أو على الزيارات الميدانية للجنة التصنيف .

أنجز التكليف بضريبة الدخل على المهنة وهي برمجة الكمبيوتر باسم المستأجرة، وحيث أن العقار يعود إلى شخص آخر، وهو المؤجر فقد اقتضى وبموجب القانون أن يتم تكليف المؤجر بضريبة الأرباح الرأسمالية، نفاذاً للقانون /٣١/ وتعديلاته.

في إجراءات تكليف الأرباح الرأسمالية:

أُنذر المؤجر لتقديم البيان والوثائق المطلوبة، وبُلّغَ الإنذار أصولا و لم يستجب ، مما اضطر اللجنة (لجنة التصنيف البدائية ) إلى تكليفه تكليفاً مباشراً، وبُلّغَ المكلف قرار اللجنة ذو الرقم /٦٨/ تاريخ ١٩٩٦/٢/٢٩.

اعترض المكلف أمام اللجنة الاستئنافية، وصدر القرار الاستئنافي ذو الرقم /٣٤/ تاريخ ١٩٩٦/٦/٨، القاضي بتثبيت التكليف البدائي لثبوت الواقعة ( واقعة التأجير )، إلا أن المكلف لجأ أمام القضاء العادي لإقامة الدعوى المذكورة سابقاً، وصدر القرار بإخلاء المأجور لعلة تأجير الغير، وهي علة ليست موجودة أساساً لأن التأجير ليس تأجير سكن بل هو لاستثمار تجاري.

في الدفوع المالية المثارة:

أبرزت كافة الوثائق بدءاً من الإنذار الموجه إلى المكلف والمبني على واقعة مادية هي الزيارة الميدانية، وتوفر المهنة الممارسة مع أجهزة الكمبيوتر الخاصة بها، إلى قرار اللجنة البدائية المستند الى القانون /٣١/ وقرار اللجنة الاستئنافية الذي صدر انسجاماً مع القانون بتثبيت الواقع، وهي واقعة التأجير، ورغم ذلك صدر الحكم بالإخلاء.

استأنف القرار أمام مجلس الدولة، وصدر قرار مجلس الدولة بتثبيت قرار محكمة طرطوس البدائية، وبإخلاء المأجور وفسخ التكليف الضريبي لعدم وجود مطرح ضريبي يستدعي التكليف.(قرار مجلس الدولة الصادر في /١٩٩٧/١١/٢٤/. رئيس مجلس الدولة إلى السيد وزير المالية إضافة إلى منصبه بتاريخ ١٩٩٨/١/٢٦).

في الأثر المالي (الضريبي).

إنّ القرارالمالي القاضي بتثبيت التكليف وإقراره، اتّبع في إنجازه كافة التدابير والإجراءات التي يقتضيها القانون المالي ( الضريبي) وقد اكتسب الدرجة القطعية بطرق المراجعة من أعلى هيئة وهي اللجنة

الاستئنافية بصدور قرارها على الاعتراض المقدم من المكلف ضمن المهل ومراعـاة القوانـين النـافذة واستناداً إلى المادة (٣٥) من الــ م.ت. رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته وخصوصاً المرسـوم /٩٢٨/ لعام ١٩٦٨، فإن قرار اللجنة الاستئنافية وهو أعلى هيئة مقررة في الدخل المقطوع، يعتبر قطعياً وغـير قابل للطعن حتى أمام القضاء الإداري.

ونتيجة لهذا التعارض بين القوانين والتشريعات الناظمة ( المدني ، الضريبي) والإخلال بأحكام قـانون ضريبة الدخل رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته، وخاصة نص المادة (٣٥) منه والقوانين والتشـريعات الضريبية التالية المؤكدة على نص المادة المذكورة الأمر الذي ترتب عليه:

ضياع الوقت والجهد في إنجاز التكليف السابق ومثله من التكاليف الضريبية المختلفة، والتي سـرت وتسري عليها مثل تلك الحالات، بدءاً من تتبع المطرح الضريبي، ولغاية إنجاز التكليف الضريبي وملاحقة المكلف مالياً بإجراءات الجباية والتحصيل، بما فيها إجراءات الحجز وإعلان البيع وغيرها، وذلك بالنسبة إلى الدائرة المالية وارتفاع نفقات أو كلفة تلك الإجراءات، مما يستترف بعضاً من موارد الخزينة بدلاً من زيادتها أصلاً.

وقف إجراءات التحصيل و الجباية بقرار الحجز الصادر بحقّ المكلف لعدم التزامه بالسداد ضمن المـهل القانونية لحق الخزينة المترتب عليه بموجب التكليف الضريبي، والمعدّ وفق أحكـام القـانون الضريـبي الناظم. مما أدى إلى حرمان الخزينة المؤقت لبعض الموارد المالية ثم الحرمان الكامل والنهائي لها فيما بعد.

فقدان الخزينة لجزء من قيمة الموارد المالية المشار إليها بعامل التضخم النقدي ولا سـيما في فـترات ارتفاع مؤشره (الزمن الفاصل بين قرار اللجنة البدائية وقرار مجلس الدولة هو عبارة عن سنتين ماليتين تقريباً، كما ورد في إثارة القضية السابقة. ولا بد أن نذكر هنا أن هناك قضايا تدوم حتى /١٠/ سنوات ريثما يتمّ البتّ بها ) وهذا يكون في حال صدور الحكم لصالح خزينة الدولة الممثلة بوزارة المالية.

وعلى اعتبار أن الحكم قد صدر لغير صالح الدائرة المالية في هذه الحالة، والقاضي برد القرار لعدم توفر المطرح الضريبي للأسباب التي وردت في قرار الحكم ، الأمر الذي أدى ويؤدي إلى خسارة كامل حـق الخزينة من الضريبة المترتبة على هذا المطرح.

### ٢.٤.٣. في التكليف بضريبة الدخل المقطوع .

#### ٣-٤-٣-١- واجبات المكلفين .

بموجب التعليمات النافذة و المتراكمة تباعاً من تاريخ صدور قانون ضريبة الدخـل ولغايـة العـام ١٩٩١، فقد اقتضت إجراءات التكليف الشكل القانوني لتقديم البيان من قبل المكلفين وانسـجاماً مـع القوانين النافذة وخصوصاً الواردة في المادة (٢١) من المرسوم /٩٢٨/ لعام ١٩٦٨، والتي حددت:

(انّه على المكلف أن يتقدم ببيان إلى الدائرة المالية (دائرة الدخل المقطوع) في الحالات التالية:

١ً – التصنيف العام (إذا كان المكلف سابقاً مكلف بالضريبة ).

٢ً – السهو عن التصنيف خلال التصنيف العام لأي سبب كان، وهو يعود لمكلف قديم كذلك.

٣ً – البدء بممارسة مهنة أو حرفة خاضعة للضريبة.

٤ً – تبديل الحرفة أو المهنة أو تبديل مكان ممارستها أو توقيف أو إضافة إحدى الفعاليات.

٥ً – التوقف عن ممارسة المهنة أو الحرفة لمدة تتجاوز ستة الأشهر.

٦ً – انتقال المنشأة الكلي أو الجزئي إلى الغير.

٧ً – دخول شركاء جدد في المنشأة أو انسحاب شركاء منها.

وقد زيلت هذه الشروط بعبارة ( بأني أقرّ وأعترف بصحة ما جاء في البيان تحت طائلة العقوبة المنصوص عليها في المادة (٢) من القانون /١١٢/ لعام ١٩٥٨).

وبما أنّ المكلفين وفي اغلبهم ليس لديهم تصور أو فهم لحقوقهم و واجباتهم أمام الدائرة المالية وخصوصاً لجهة تقديم البيانات والمعلومات التي تساعد في إنجاز التكاليف الضريبة والأكثر من ذلك، المهل أو الأوقات التي تحددها القوانين المالية النافذة لجهة تقديم هذه الأوراق، وبالتالي خضوع المكلفين للغرامات والعقوبات الناشئة عن مخالفتهم للأنظمة المالية النافذة. هذه العقوبات تنحصر بغرامات مالية ودون أن تعرضهم لغرامات جزائية أو أحكام قضائية تتعلق بشخصهم، حتى ولو تعمدوا إخفاء وثائقهم، أو عدم تقديم بياناتهم للدائرة المالية ولو كانوا يعرفون هذه القوانين.

الأمر الذي يترتب عليه قيام الدائرة المالية ومن أجل الكشف عن المطارح الضريبية المخفاة وإنجاز تكاليفهم، بالزيارات الميدانية لأماكن عمل المكلفين وبشكل دوري لتضيف على مهمتها الأساسية — في معالجة الوثائق و المستندات الواردة من المكلفين ليصار إلى تكليفهم — مهمة أخرى وهي التفتيش عن المطارح الضريبية.

ونظراً لضآلة الكادر الإداري (قلة عدد مراقبي الدخل)، وعدم كفايتهم مقارنة مع حجم المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة ولا سيما في المدن الكبيرة نتج عنه:

١ً – بقاء عدد من المطارح الضريبية المخفاة دون تكليف، أو عدم القدرة على كشف مزيد من المطارح الضريبية.

٢ - ازدياد العبء على كاهل العدد المتوفر من مراقبي الدخل في الدائرة المالية مما يعني المزيد من الوقت و الجهد والتأخر في إنجاز التكاليف المتوفرة.مما ينعكس سلباً وفي كلتا النقطتين على الحصيلة الضريبية.

**٣-٤-٣-٢- لجان التصنيف.**

تعتمد إجراءات التكليف على هيكلية إدارية وقانونية محددة بالمواد (٧-٨-٩)من القانون /١١٢/ تاريخ ١٩٥٨/٨/١١/ والمعدلة بالمواد ( ١٧-١٨-١٩) من المرسوم رقم /٩٢٨/ لعام ١٩٦٨، والمعدلة بعض أحكامها بالقانون /٢١/ لعام ١٩٨١، وهي مؤلفة من لجان تصنيف بدائية واستئنافية.

**٣-٤-٣-٢-١- اللجنة البدائية.**

تشكل اللجنة البدائية لتصنيف ضريبة الدخل المقطوع بناءً على اقتراح من مدير المالية، وتصدر بقرار من وزير المالية وهي مؤلفة من:

موظف مالي، رئيساً.

موظف يتم اختياره من الدائرة الأقرب صلة بالمهنة، عضواً.

خبير ترشحه النقابات أو غرفة التجارة والصناعة أو الاتحادات الحرفية ، عضواً.

مهمة اللجنة، دراسة نشاط وأعمال المكلفين المشمولة بنطاق عمل هذه اللجنة، وهي عادة تعطي بعض المهن من جدول تصنيف المهن الموضوع من قبل وزارة المالية.

تقوم اللجنة بدراسة نشاط المكلف وسعة رأسماله بالاعتماد على المشاهدة المباشرة وبالتالي تقدير الإيراد اليومي للوصول إلى الربح السنوي الصافي. ولا تصح قرارات هذه اللجنة إلا بحضور كامل أعضائها. وبشكل عام يمكن تحديد بعض المقومات الأساسية التي يقوم عليها قرار هذه اللجان ونذكر منها:

موقع نشاط المكلف (بعده أو قربه من المركز التجاري الرئيسي للحي أو المدينة أو القرية).

حجم رأس المال (فيما إذا كان يعتمد على قروض مصرفية أو أنّه يموّل أعماله من رأسماله الخاص).

مقارنة المكلف بأمثاله من ممارسي نفس المهنة وفي نفس المنطقة ولذات الظروف.

اعتماد مبيعات المكلف على الدين أو البيع النقدي.

الوسط الاجتماعي الذي يعمل فيه المكلف، إذا كان وسطاً شعبياً أو خلاف ذلك.

التزام المكلف بالأسعار التموينية المحددة.

ونرى هنا، أنّ كافة مقومات قرار اللجنة البدائية تعود إلى التقدير والمشاهدة والمعاينة والمقارنة. وهو تقدير جزافي يرتبط بشخصية أعضاء اللجنة ومدى قدرتهم على الوصول إلى الإيرادات الحقيقية للمكلف،

وهي من أكثر نقاط الضعف أهمية فيما يتعلق بالتكليف في هذه الضريبة، ومـــن الضوابـــط الثابتـــة في عمليات التقدير:

نسب الأرباح الصافية التي تصدر بمعدل كل خمس سنوات عن وزارة المالية. وهي نسب محددة بحديها الأعلى و الأدنى ولا يمكن تجاوزها من قبل لجان التصنيف، أو الاتجاه إلى الحد الأعلى أو الأدنى إلا بعـذر مبرر.

عدد أيام العمل السنوية والمحددة كذلك بتقارير اللجنة المركزية الصادرة في أوقات سابقة والتي تحـدد عدد أيام العمل السنوية لكل مهنة.

الفعاليات الموجودة في كل مهنة من المهن المصنفة في الدليل الضريبي للدخل المقطوع.

٣-٤-٣-٢-٢-اللجنة الاستئنافية.

تتشكل اللجنة الاستئنافية في ضريبة الدخل المقطوع من:

موظف مالي رئيساً، يتم اختياره من أكبر موظف مالي، ويسمى من قبل وزارة المالية.

موظف (مندوب مؤسسات يتم اختياره من المرشحين من الدوائر الأقرب صلة للمهنة)، عضواً.

عضو خبير، يتم اختياره من المرشحين من النقابات المهنية أو الاتحادات الحرفية أو من غرف التجـارة والصناعة.

وتقوم هذه اللجنة مبدئياً بقبول الاعتراضات المقدمة من قبل المكلفين، أو من قبل الدائرة المالية، ممثلـة بمراقب اللجنة البدائية، الذي يقترح تعديل بعض التكاليف لصالح الدائرة المالية.أو قبـول الاعتراضـات اللاحقة المقدمة من قبل اللجنة المحلية لاستئناف بعض التكاليف التي ترى ضرورة لاستئنافها.

وقد استمدت إجراءات هذه اللجنة من قانون أصول المحاكمات الصادر بالـ م.ت.رقم /٨٤/ لعـام ١٩٥٣، ولا سيما أحكام المادتين ( ١٥٧ – ١٥٨) منه. وقد وضعت في هذا السياق بعض الإجـراءات المستقاة من قانون أصول المحاكمات، كذلك بالنسبة لقبول هذه الاعتراضات. فعلى سبيل المثال يتم قبول الاعتراض ضمن ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ قرار اللجنة البدائية إلى المكلف، وكذلك يسري الأمر نفسـه على اعتراض الدائرة المالية. وقد وضع شرط التأمين لقبول هذا الاعتراض شكلاً وهو مبلغ (١٠%) مـن الضريبة المبلغة على ألا يتجاوز هذا المبلغ /٢٠٠/ ل.س مهما بلغت قيمة الضريبة. وهو الشكل الشـرطي الأساسي لقبول الاعتراض شكلاً، وبالتالي يمكن النظر في مضمونه. وعليه فإن اللجنة الاستئنافية تنظـر مبدئياً في النقاط المثارة في اعتراض المكلف أو الدائرة المالية، على أنها لا تستطيع أن تنظر في كافة نقـاط التكليف إلا إذا رأت ذلك ضرورياً ووفقاً لتقديراتها.

ومن استعراض عمل هذه اللجان وإجراءات التكليف والأسس التي تقوم عليها ، يمكن إيراد الملاحظات التالية:

إن اللجان البدائية هي المسؤولة وبشكل مباشر عن إنجاز التكاليف وعن شكلها ومضمونها بشكل أولي، وتعتمد في الإنجاز على الزيارات الميدانية للمكلفين وبالتالي طلب الوثائق التي تساعد هذه اللجان على إنجاز التكليف مما يؤدي إلى تسرب عدد كبير من المطارح الضريبية، سواءً على مستوى المهنة الواحدة أو على مستوى المهن ذاتها من التكليف بالضريبة، ويفسح لها المجال أن تمارس نشاطها دون أن تسدد ما يترتب عليها من ضرائب. وتعتمد هذه اللجان في تحديد تاريخ ترتب الضرائب على زياراتها الميدانية أو على وثائق لدى المكلف من دوائر وجهات مختلفة تكون أساسية لممارسة المهن ( مؤسسات وشركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي و الإداري). وهذا التحديد كان غير دقيق لعدم توفر التعاون وتقاطع المعلومات فيما بينها، إلى صدور القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١، الذي ألزم كافة الدوائر المعنية بإرسال الوثائق والمستندات للدوائر المالية ، ومن خلال، إمّا أخذ علم الدائرة المالية بالمطارح الضريبية، أو من خلال براءة ذمة المكلفين لدى هذه الدائرة.

تعتمد هذه اللجان وكما ذكرنا سابقاً في دراسة التكاليف الضريبية على ضبوط من اللجنة المركزية للتصنيف العام ، تحمل في مضمونها تفصيلات للمهن وتعريف هذه المهن، وبالتالي تحديد عدد أيام عمل المهنة ونسب أرباحها الصافية ومواسم رواج المهنة والعوامل المؤثرة الخ . وتقارير هذه اللجان هي الناظمة لعمل كافة لجان التصنيف البدائية والاستئنافية ، سواءً في تحديد أيام العمل إذا أعطي حدين أعلى وأدنى، أو في تحديد نسب الأرباح كذلك. وهي من الضوابط التي تؤيد عمل هذه اللجان، إلا أنها وفي ذات الوقت قد لا تنسجم هذه التقارير مع ظروف عمل كافة المكلفين أو بعضهم ، إذ يتغير رواج المهنة وعدد أيام العمل فيها والعوامل المؤثرة الأخرى والتي تتغير من منطقة إلى أخرى ، تبعاً لتغير العادات الاجتماعية والاقتصادية. ونظراً لأن هذه التقارير تكون مبنية في الأساس - من كل أو جزء كبير منها - على ظروف رواج هذه المهنة ورأي ممارسيها في مدينة دمشق ، إذ تعتبر هذه الممارسات هي الصيغة العامة لجميع المكلفين في سورية، وهي عوامل سلبية تقيد هذه اللجان أثناء ممارستها لعملها.

إن تاريخ التقارير يعود في الأغلب إلى نهاية الستينات وبداية السبعينات، وبالتالي فإنها لم تجار التطور الحاصل من ممارسة أغلب المهن، حيث اختلف بعض هذه المهن وبشكل كلي ومن حيث طرق ممارستها عن الفترة الزمنية التي تم فيها دراسة هذه المهنة، وبالتالي فإن عدداً من الفعاليات التي كانت تمارس ضمن مهنة واحدة أصبحت بحد ذاتها مهنة قائمة. وما الدراسات التي تقوم بها وزارة المالية بالتناوب كلّ خمس

سنوات إلا دراسات قاصرة لا تمسّ جوهر ممارسة هذه المهن، بل تعتمد في الأغلب على الدراسات الصادرة سابقاً، وبالتالي فهي عبارة عن اقتراحات، إما لتخفيض أو رفع نسب الأرباح أو عدد أيام عمل بعض المهن.

إنّ قصور قانون الدخل على إعداد دراسة واقعية وصحيحة للحد الأدنى المعفى والمحدد بـ /١٢٠٠/ ل.س سنوياً من أرباح المكلف الصافية، يضع لجان التصنيف أثناء التقدير (الدخل المقطوع يعتمد على التقدير المباشر للإيرادات ورقم العمل) في مأزق حرج ، إذ أن إيراد أيّ محلّ تجاري من مستوى الشريحة الأولى والثانية (أرباحه السنوية الصافية لا تتجاوز /٥٠٠٠٠/ ل.س ) تكون محصلته الضريبة هي /٦٢٠٠/ ل.س، وبالتالي فإن الضريبة في هذه الحالة تصل إلى /٩٠٠٠/ ل.س سنوياً مع الإضافات. وإذا كان الربح الصافي المقدر هو الربح الحقيقي للمكلف، فإن هذا المعدل مرتفع ( رقم الضريبة )، لأن مبلغ /٥٠٠٠٠/ ل.س في الدراسات الواقعية للأسعار والمعيشة لا تكفِي لأسرة مؤلّفة من شخصين سنوياً، وبالتالي تعتبر هذه الضريبة عبئاً حقيقياً وإضافياً يتحمله المكلف. ناهيك عن وجود بعض الرسوم التابعة لجهات إدارية معنية صادرة بقوانين (رسوم خدمات ... الخ)، والتي نتجت عن وجودية المحل التجاري وبغض النظر عن مستوى دخله، وعليه فإنّ الحد الأدنى المعفى الذي من المفترض أن يلبي الاحتياجات الأساسية للمكلف خلال السنة المالية في ضوء معدلات زيادة الأسعار بدءً من تاريخ تشريع الحد الأدنى المعفى وحتى الآن، لا يفي باحتياجات أسبوع، وعليه فإن الأرباح التي تفرض عليها الضريبة هي أرباح إجمالية وليست صافية بالمفهوم المحاسبي وحتى الضريبي. وهذه من الثغرات التي تواجه لجان التصنيف ومراقبي الدخل بكافة الأعمال والمهن التي يمارسونها.

أما انعكاس ذلك على الحصيلة الضريبية، فقد يظن البعض بأنه إيجابيا ويؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية لانخفاض الحد الأدنى المعفى، إلا أنه وبالاستناد إلى مبادئ فرض الضريبة، فإن عدم شعور المكلف بعدالة الضريبة سوف يؤدي - وهذا ما يحصل غالباً — إلى التهرب الضريبي، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى، فإنه يدفع مراقبو الدخل ولجان التصنيف إلى وضع تقديرات ومعدلات أو نسب للأرباح منخفضة، وبذلك يشجعون وبطريقة غير مباشرة على التهرب من الضريبة ، مما ينعكس سلباً على الحصيلة الضريبية.

إنّ قيام هذه اللجان بوضع تقديرات منخفضة للإيرادات اليومية (رقم عمل يومي )، وما ينتج عنها من أرباح منخفضة وغير واقعية، لتلافي تحميل الضريبة على الأرباح الفعلية للمهنة كما ذكرنا سابقاً، سيؤدي بطريقة أو بأخرى إلى اختلاف حادّ في مبالغ الضريبة المفروضة على المكلفين، وبما لا يوافق بالمحصلة أحد أسس فرض الضريبة و المطبق حالياً وهو (المعاملة بالمثل). فإذا ما صادفت اللجنة وثائق

مبيعات قطاع عام لمكلف عن مهنة ما، فإنها ستأخذ في هذه الحالة رقم العمل الحقيقي المتمثل برقم المبيعات والموثّق فعلياً، مما سيترتب عليه مبلغ ضريبي مرتفع ويزيد عن مكلف آخر قد يكون رقم عمله أكبر، ولكنه غير موثق فعلياً، أو مخفى بطريقة ما. مما يشجع مرة أخرى على التهرب الضريبي، والاحتيال على إخفاء الحقائق التي تمس الدخل الحقيقي للمكلفين.

غياب التوثيق في المبيعات ما بين المصنعين وتجار الجملة، وما بين تجار الجملة وتجار المفرق (لا توجد فواتير مبيعات ) لدى كافة التجار حالياً، وإن وجدت فهي غير حقيقية ومخصصة لتبرز أمام الدوائر المالية فقط. أو اعتماد التجار في مبيعاتهم أو مستورد اتهم على شخصيات وهمية أو شركات مؤقتة، تؤسس لهذه الصفقة أو تلك من أجل وضع الدوائر المالية أمام تهرب ضريبي قانوني.

ومن هنا نذكّر مرة أخرى بضرورة وجود التنسيق بين الدوائر و المؤسسات ذات الصلة لكشف المطارح الضريبية، فمسؤولية توثيق المبيعات والفواتير هي من مسؤولية وزارة التموين والتجارة الداخلية، ولا تملك وزارة المالية أية إجراءات أو أنظمة لتطبيق ذلك التوثيق أو تفعيله (عقوبات مسلكية أو جزائية). وهنا نورد المثال التالي:

لنفترض مكلف بضريبة الدخل وبشخصية قانونية صحيحة مؤيدة بكافة الأوراق الثبوتيات التي تجعله تاجراً أو ممارساً لإحدى المهن التجارية والصناعية وغير التجارية، يكفي أن يحصل على سجل تجاري بتلك المهنة (استيراد – تصدير – مبيعات جملة – وكالات ..) بعد أن يسدد الرسوم المتعلقة بالحصول على ذلك السجل ، ويسجل في إحدى غرف التجارة أو الصناعة، وأن يسدد الرسوم المتعلقة بذلك أيضاً، مع وجود مخزن تجاري، مكتب، شقة سكنية في الريف أو المدينة، أو غير ذلك إشعاراً بالملكية.
فإن كانت المهنة استيراداً فإنه يستطيع وبذات السنة المالية استيراد ما يشاء وبأي رقم عمل كان.

وفي إطار غياب التوثيق والتنسيق فإنه عندما تأتي سنة المعالجة الضريبية فمن الممكن أن تجد الدائرة المالية أن ذلك المكلف قد ترتب عليه ضريبة مقدارها /١٥٠٠٠٠٠/ ل.س على الرغم من أن موجوداته العينية لا تتعدّى /٥٠٠٠٠٠/ ل.س، وفي سنة المعالجة الضريبية خرج هذا المكلف من السوق نهائياً وبقي بشخصيته القانونية وبكامل حقوقه، وبالرغم من ذلك لا تستطيع الدائرة المالية قانونياً فعل أي شيء ، باستثناء وضع إشارة الحجز الاحتياطي على مكان عمل المكلف الذي يمارس فيه فعاليته والمقدّرة بـ/٥٠٠٠٠٠/ ل.س ، هذا إذا لم يكن المكلف قد صفّى كافة ممتلكاته قبل معالجة وضعه الضريبي. مما يترتب عليه، خسارة الخزينة للجزء الأكبر من مبلغ الضريبة ودون أن تتمكّن من فعل أيّ إجراء قانوني يمكّن الدائرة المالية من تحصيل حقوقها. وهنا نشير إلى أهمية إنجاز التراكم الضريبي والإسراع قدر الإمكان في عملية التكليف الضريبي.

### ٢.٤.٤. تحقق الضريبة وجبايتها.

بعد صدور قرار التصنيف وتبليغه للمكلف، فإن المهلة القانونية ليصبح هذا القرار نافذاً، هي انقضاء شهر على تاريخ تبلغه القرار إذا لم يعترض عليه من قبل المكلف أو الدائرة المالية على حدٍّ سواء. وبعد مضي شهرين على تبلغ القرار تحقق الضريبة (إصدارها بسندات تحقق)، وبالتالي تصبح محققة على المكلف ويجب تسديدها. إلاّ أنّ مهلة الشهر حتى يصبح القرار قطعياً وشهرين لتبليغه، هي مهل طويلة ويجب أن تخفض كون الظروف الاقتصادية التي صدر فيها القانون قد تغيّرت،وأصبحت هناك معطيات جديدة بالنسبة للوقت الحاضر، سواءً لعملية تهريب الأموال ، أو لتغيير الواقع ( واقع المكلف)، وما يتبع ذلك من تغير قانوني للواقع الجديد على الدائرة المالية استدراكه.

فلنفترض أن مكلف يعمل بإحدى المهن، وقد قام هذا المكلف بعملية بيع صفقة، فالإجراءات المالية بهذا الخصوص والمتبعة حالياً، هي قاصرة عن تكليف هذا المكلف خصوصاً إذا روعيت المهل الزمنية لإصدار قرار التكليف، وهي ستة أشهر بالنسبة لممارسي المهن التجارية أو الصناعية. علماً أن الإجراءات المالية المعمول بها حالياً قاصرة عن متابعة نشاط مكلف الدخل المقطوع بشكل خاص مهما زاد أو انخفض إلاّ بعد مرور السنتين الواردة بالقانون /٢١/ لعام ١٩٨١، وبالتالي فإن الدائرة المالية لن تستطيع أن تراعي التغيرات التي قد تطرأ على فعاليته. وفي أغلب الأحوال فإن المعلومات الواردة إلى الدائرة المالية تكون حصراً عن طريق قسم الاستعلام الضريبي و التي تأتي متأخرة في أغلب الأحيان وبمهل قد تزيد عن السنة أو السنتين، وبالتالي فإن مراعاة تموج هذه الفعالية تكون بعد سنتين من انقضائها، وهذا خلافاً للقانون رقم /٢١/ لعام ١٩٨١ والذي ينص صراحة:( على أن إعادة تصنيف المكلفين حكماً ضمن السنة المالية لنشاط هذا المكلف ). ونذكر هنا على سبيل المثال، موزع طوابع بلغت استجراراته في العام ١٩٩٦ مبلغاً مقداره /١٠٠٠٠٠٠/ ل.س وكلف عن هذه الفعالية بموجب المسحوبات الواردة ( وهي موثقة لكونها من جهات قطاع عام ). في السنة التالية اقتصرت فعاليته على توزيع /١٠٠٠٠٠/ ل.س من الطوابع، فالضريبة على المكلف مستحقة لسنتين عن استجرارات الـ/١٠٠٠٠٠٠/ ل.س بغض النظر عن مسحوبا ته في السنة التالية العكس صحيح. وبالتالي فإنه في الحالة الأولى ظلم للمكلف لأن القانون المالي قاصر بوضعه الحالي عن مراعاة تموج فعاليته، وفي الحالة الثانية (العكسية) هناك ضياع لحقوق الخزينة العامة و السبب قصور القانون ، وهذه حالة عامة.

### ٢.٤.٥. الغرامات والعقوبات.

بموجب القوانين المالية النافذة حالياً فإن أي مكلف في الدخل المقطوع لا يقدم أي وثائق إلى الدائرة المالية وتم اكتشاف تكليفه، فإن الغرامات التي تحقق على هذا المكلف هي غرامة عدم تقديم بيان (١٠%)

من مبلغ الضريبة مع إضافاتها عن الفترة المكتومة، وهي الفترة التي تمتد من بداية ممارسة المكلف لنشاطه حتى تاريخ اكتشاف هذه الممارسة، وهذا التاريخ يحدد إما بتقديم بيان من قبل المكلف نفسه إلى الدائرة المختصة أو بزيارة لجنة التصنيف.

إنّ هذا الشرط الجزائي لتهرب المكلف بشكل مقصود أو غير مقصود غير كافٍ لردع المكلفين من التهرب الضريبي ، إذ أن الغرامة (١٠%) هي مبلغ مقطوع عن المدة المكتومة، وهي تساوي الفائدة القانونية لأي مبلغ مستدان، وبالتالي فهي إجراءات غير رادعة .

يصدر قرار التصنيف بضريبة مقطوعة، إلا أن الإضافات التي ترد على هذه الضريبة وهي (٣٠%) مجهود حربي، و(١٠%) إدارة محلية (حسب المحافظة) ، و(٣%) أجور التصنيف، هي إضافات تشكل عبئاً على تحصيل الضريبة.

فعلى سبيل المثال، ضريبة دخل مقطوع على إحدى المهن هي /٥٠٠٠/ ل.س تسدد إلى الدائرة المالية بمبلغ /٧١٥٠/ ل.س (الضريبة مع إضافاتها )، وهو مبلغ يفاجئ المكلفين أثناء التحصيل، والزيادة على مبلغ الضريبة الأساسي تبلغ معدلاً مقداره (٤٢%) من إجمالي مبلغ الضريبة. وبالتالي يجب توحيد هذا المبلغ بمبلغ إجمالي بموجب قرار التصنيف أفضل للدائرة المالية أثناء عملية التحقق والتحصيل.

### ٣-٥ - الضريبة على الرواتب والأجور

**مقـدمـة:**

### أهمية الضريبة على دخل الرواتب و الأجور

تعود ضريبة الرواتب والأجور في سورية إلى عام ١٩٤٩ حيث صدرت بالـ م.ت. رقم /٨٥/ ولا تزال معظم أحكامه سارية المفعول حتى الآن دون تعديل أو تغيير. تحتل ضريبة الرواتب و الأجور في سورية مركز الصدارة بين الضرائب المباشرة من حيث عدد المكلفين ونوعية هؤلاء المكلفين (أصحاب الدخل المحدود ) حيث تصل نسبة العاملين في القطاع العام الذين لا يتجاوز دخلهم الشهري /٣٩٥٠/ ل.س إلى (٤٨.٤%) من إجمالي العاملين. لذلك فهي تعتبر من أكثر الضرائب حساسية كونها اقتطاع مالي مباشر من أصحاب الدخل المحدود، وبالتالي فهي تمسّ مباشرة مستوى معيشة هؤلاء.

تأتي هذه الضريبة في المركز الثاني بين الضرائب المباشرة من ناحية الحصيلة، بعد الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية، مما يجعلها تشكل مصدراً مالياً متواصلاً ومضموناً لموازنة الدولة، على اعتبار أنّ التهرب منها يكاد يكون مستحيلاً كونها تقتطع من المنبع. هذا بالنسبة للعاملين في القطاع العام، ولا ينطبق هذا الأمر على العاملين في القطاع الخاص، حيث وجدنا من خلال الاطلاع

على واقع تكليف القطاع الخاص بضريبة الرواتب والأجور لدى الدوائر المالية في المحافظات بنية خصبة للتهرب من هذه الضريبة يعود إلى الإهمال من قبل الدوائر المالية وعدم الالتزام بالتطبيق الحرفي لمواد القانون، وعدم التزام المكلفين بالتصريح بالأجر أو الراتب الحقيقي، أو بإخفاء المطرح كلياً وثغرات أخرى سوف نأتي على ذكرها لاحقاً.

### ٢-٥-١- مفهوم ضريبة دخل الرواتب والأجور وتعريفها.

تفرض ضريبة الرواتب والأجور على كل شخص طبيعي يعمل أجيراً لدى الغير.فقد حدد قانون ضريبة الدخل في سورية في المادة(٤٢) منه، المكلفين الخاضعين لأحكامها، حيث نصت: ( تطرح ضريبة الرواتب والأجور على الموظفين ومديري الشركات وأعضاء مجلس إدارتها ومفوضي الحسابات والمستخدمين و العمال والأجراء. بصورة عامة على كل شخص يتقاضى راتباً أو أجراً أو تعويضاً...). وتفرض هذه الضريبة لقاء قيامهم بعملهم وممن يرتبطوا مع ربّ عملهم بعقد ينظم علاقتهم به، ويحدد واجباتهم تجاهه وحقوقهم عليه، ومهما كانت مدة هذا العقد أو مقدار الأجر أو الراتب المنصوص عنه.

كما يتضمن مطرح الضريبة إيرادات العمل الإجمالية المستحقة للمكلف بها، سواءً حددت على شكل[1]:

- مبلغ نقدي مقطوع وثابت.
- نسبة مئوية من الأرباح الصافية.
- مبلغ نقدي ثابت مرتبط بجودة الإنتاج أو البيع.
- مزيج مما سبق.

وسواء أتخذ شكل راتب، أجر، تعويض، مكافأة أو علاوة، وما الى غير ذلك.

إن التعويضات والعلاوات هي المبالغ النقدية الدورية وغير الدورية التي تدفع للأجير مقابل:

- طبيعة وظروف العمل (طبيعة عمل، تعويض تفريغ، تعويض مسؤولية).
- تغطية بعض النفقات الضرورية للعمل (تعويض تمثيل، بدل اغتراب بدل إقامة ).
- زيادة الإنتاج أفقياً وعمودياً (تعويض ساعات العمل الإضافي ، حوافز الإنتاج ومكافآته).
- ظروف اقتصادية واجتماعية عامة (تعويض غلاء المعيشة، التدفئة، التعويض العائلي ).

من خلال ما تقدم يمكن أن نخلص إلى تعريف ضريبة الرواتب والأجور بما يلي:

(هي ضريبة دخل مباشرة، نوعية، وشخصية، تفرض على الشخص الطبيعي حصراً، وذلك عن العائد الإجمالي الدوري وغير الدوري الناتج عن تأجير قوة العمل الذهنية أو العضلية للغير بموجب عقد عمل)[1].

---

[1] د. الخطيب ، خالد ، د. العدي ، ابر اهيم، مرجع سابق ص ٣١٢

### ٢-٥-٢- خصائص ضريبة الرواتب و الأجور.

من خلال التعريف السابق يمكن تلخيص أهم خصائص ضريبة الرواتب والأجور في معظم الدول بما يلي[٢]:

أنها ضريبة نوعية مباشرة تفرض على الدخل الناتج عن تأجير قوة العمل للغير.

أنها ضريبة مفروضة على الشخص الطبيعي فقط، دون الاعتباري.

أنها ضريبة شخصية كونها تأخذ في الحسبان الظروف المادية والاجتماعية للمكلف إلا أن هذا التشخيص يختلف أسلوب تطبيقه من دولة إلى أخرى.

أنها ضريبة مفروضة على الدخل الإجمالي، على عكس ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية التي تفرض على الدخل الصافي بعد تنزيل الأعباء المقبولة وصولاً إلى الربح الصافي الخاضع للضريبة[٣].

أنها ضريبة شهرية بصورة عامة، رغم أنها تحدد في كل من مصر والأردن على أساس الرواتب والأجور السنوية، ولكن تحصل على أقساط شهرية، وكذلك في سورية بالنسبة للقطاع العام، أما بالنسبة للقطاع الخاص فتحصل كل ستة أشهر.

أنها ضريبة تحصل وتجبى من خلال الحجز من المنبع وهذا ما يضفي عليها سمة إيجابية وهو أن التهرب منها يكاد يكون معدوماً، وهذا ينطبق على القطاع العام في سورية ولاينطبق على القطاع الخاص كما سنرى لاحقاً.

أنها ضريبة تصاعدية، يتصاعد عبؤها تدريجياً كلما زاد وعاؤها وذلك من خلال تطبيق سلم التصاعد الضريبي بالشرائح، إلا أن شدة التصاعد تختلف من دولة إلى أخرى تبعاً لاختلاف عدد وسعة شرائح وعاء ضريبة الرواتب والأجور من جهة، وحجم معدلاتها التصاعدية المطبقة عليها من جهة أخرى.

### ٢-٥-٣- أسس تشخيص ضريبة الرواتب و الأجور.

تتحدد بعض مظاهر مبدأ التشخيص في ضريبة الرواتب و الأجور فيما يلي:

إعفاء حد أدنى مقابل نفقات المعيشة الضرورية لكل مكلف.

التمييز بين المكلفين وفقاً لأحوالهم وظروفهم الاجتماعية والعائلية (عازب، متزوج ..) تحقيقاً لمبدأ العدالة الرأسية. تطبيق مبدأ التصاعد في الضريبة ( التمييز بين المكلفين وفقاً لدخولهم ).

---

[١] ضريبة الرواتب والأجور في سورية، واقعها وآفاق تطويرها، دراسة مقارنة، سلسلة العلوم الاقتصادية، عام ١٩٩٨.

[٢] ضريبة الرواتب والأجور في سورية، واقعها وآفاق تطويرها، دراسة مقارنة، سلسلة العلوم الاقتصادية، عام ١٩٩٨.

[٣] يعفى عادة وذلك من الأجر أو الراتب الخاضع للضريبة، الحد الأدنى المعفى واشتراكات المكلفين بالتأمينات الاجتماعية، ويخضع الصافي للضريبة.

التمييز بين المكلفين وفقاً لمصادر الدخل (راتب مقطوع، علاوات، تعويضات ). تحقيق مبدأ العدالة الأفقية الذي يقتضي معاملة المكلفين معاملة ضريبية واحدة، إذا تماثلت ظروفهم الاجتماعية والاقتصادية.

وبإسقاط ما ذكر أعلاه عن ضريبة دخل الرواتب والأجور في سورية نجد:

**٣ ـ ٥ ـ ٣ ـ ١ ـ إعفاء حد أدنى مقابل حاجات المكلف الأساسية:**

حيث نصت المادة (٤٤) من قانون ضريبة الدخل على تنزيل حد أدنى معفى من الضريبة وقدره /١٠٠/ ل.س في الشهر ويرفع هذا الحد إلى /١٥٠/ ل.س بالنسبة إلى المكلفين الذين لا يتجاوز دخلهم غير الصافي الشهري /٢٠٠/ ل.س.

إن الحد الأدنى المعفى من الضريبة في سورية، قد ترهّل وشاخ وفقد محتواه نظراً لزيادة الراتب الاسمي لعدة أضعاف، وبقاء الحد الأدنى ثابتاً لمدة (٤٩) سنة متتالية، ولكي يحقق هذا الإعفاء الغاية المرجوة منه، لابد من أن يساير دوماً تطور المستوى العام للأسعار، فإذا ما أردنا أخذ ذلك بالحسبان لتعادلت الـ/١٠٠/ ل.س في عام ١٩٤٩ مع مبلغ /٤٢٠٠/ ل.س في عام ١٩٩٤، وعليه فإن القيمة الحالية للحد الأدنى المعفى يجب أن لا تقل عن /٢٧٥٠/ ل.س شهرياً، علماً بأن هذا المبلغ احتسب وفق قانون جملة مبلغ مستثمر بفائدة مركبة معدلها (٧%) لمدة ٤٩ عاماً، كما يلي[1]:

ج = م (١ + ع) ^ ن

٢٧٥٠ = ١٠٠(١+٧%) ^ ٤٩.

علماً بأن المشرع المصري قد أعفى حد أدنى من الراتب أو الأجر إعفاءً جزئياً دائماً بمعدل (١٠%) من الإيراد الإجمالي ويدعى بإعفاء ( تكلفة الحصول على الإيراد ) ويحسب الإيراد الإجمالي الخاضع للضريبة بإضافة مبالغ العلاوات التي تزيد عن الحد الأقصى المعفى من الضريبة إلى الراتب أو الأجر، ويطرح منه الأعباء العائلية واشتراكات الضمان الاجتماعي وصناديق الادخار. مضافاً الى الإعفاء المذكور مبلغ /٢٠٠٠/ جنيه[2].

كما منح المشرع الضريبي الأردني كل مكلف بضريبة الرواتب والأجور إعفاءً جزئياً دائماً يعادل (٥٠%) من صافي الدخل[3]، وذلك بالنسبة إلى الدخول التي يتقاضاها الموظف في القطاع العام. بموجب قانون ضريبة الدخل رقم /١٤/ الصادر في عام ١٩٩٥، أما في القطاع الخاص فقد تم إعفاء (٥٠%)

---

[1] ضريبة دخل الرواتب والأجور واقعها وآفاق تطويرها، مرجع سابق.

[2] القانون رقم ١٥٧ لعام ١٩٨١ معدلاً بالقانون رقم ١٨٧ لعام ١٩٩٣ (الضريبة الموحدة ) نسخة /١١/ المعدلة ١٩٩٩.

[3] د. أبو نصار، محمد، د. المشاعلي محفوظ، الشهوان، فراس عطاالله: الضرائب ومحاسبتها في الأردن بين النظرية والتطبيق، ١٩٩٦، ص ٢٨٣.
صافي الدخل = إجمالي المكاسب أو الاستخدام – العلاوات والمخصصات المعفاة من الضريبة.

من الرواتب والأجور حتى /١٢٠٠٠/ دينار أردني سنوي و(٥%) من الرواتب والأجور التي تزيد عن ذلك.

**٣-٥-٣-٢ – إعفاء الأعباء العائلية.**

وبموجب الـ م.ت. رقم /١٧٩/ تاريخ ١٩٥٢/٣/١٨/، تم إعفاء مبلغ قدره (٤٠) ل.س عن إنجاب الطفل الثالث، على أن يزيد هذا الإعفاء بمقدار /١٠/ ل.س عن كل ولد لاحق، علاوة عن المبلغ الذي يمنح لأخيه السابق، وعلى أن تحسم هذه المبالغ من الشريحة الأولى حصراً. إلى أن صدر القانون رقم /٢٣/ تاريخ ١٩٨٦/٩/٢٥/ الذي ألغى هذا الإعفاء. وعليه فإن التشريع الضريبي السوري لا يميز حالياً في المعاملة بين المكلف الأعزب والمكلف المتزوج والمتزوج والمعيل لعدد من الأطفال، بل يخضعهم جميعاً لمعاملة ضريبية متماثلة بالرغم من اختلاف ظروفهم.

لقد أعفت معظم التشريعات الضريبية في الدول الأخرى ، الأعباء العائلية من المعالجة الضريبية، فقد أخذ المشرع الضريبي الأردني الوضع الاجتماعي للمكلف بالحسبان وذلك بموجب المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل المعدل بالقانون رقم /١٤/ لعام[١] ١٩٩٥، حيث قام بتنزيل المبالغ التالية من إجمالي دخل الشخص الطبيعي قبل التوصل إلى دخله الخاضع للضريبة:

مبلغ /١٠٠٠/ دينار سنوياً، إعفاءً شخصياً يمنح للعازب أو العازبة ، وللزوج دون الزوجة.

مبلغ /٥٠٠/ دينار سنوياً،إعفاءً للزوجة التي لا تعمل، ومثله /٥٠٠/ دينار عن كل ولد من أولاد المكلف،يتولى إعالته، وكذلك مبلغ /٥٠٠/ دينار عن كل من والديه إذا كان معيلاً لهما.

مبلغ /٢٠٠/ دينار سنوياً عن كل شخص تكون إعالته من مسؤولية المكلف شرعاً وبحد أقصاه /١٠٠٠/ دينار على أن لا يمنح الإعفاء عن الشخص المعال إلا مرة واحدة ولمعيل واحد فقط.

مبلغ /١٥٠٠/ دينار سنوياً، لقاء نفقات الدراسة للطالب إذا كان يعمل ويخضع لضريبة الرواتب والأجور، (طالب يدرس في جامعة أو معهد ).

مبلغ /١٥٠٠/ دينار سنوياً، لقاء الإنفاق على دراسة كل ولد من أولاده أو زوجته أو أيٍ من أخوته ممن يتولى أعالتهم، ويدرسون في جامعة أو معهد متوسط.

مبلغ /٢٠٠٠/ دينار سنوياً، لقاء بدل الإيجار، إذا كان المكلف مستأجراً وسواءً كان عقد الإيجار باسمه أو بإسم زوجته.

---

[١] القانون رقم ١٤ لعام ١٩٩٥ المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لعام١٩٨٥.

تعفى من الضريبة اشتراكات المكلفين في الضمان الاجتماعي أو التأمين الصحي أو المساهمة في صندوق الادخار. كما جاءت الإعفاءات العائلية في التشريع الضريبي المصري كما يلي[1]:

/٢٠٠٠/ جنيه سنوياً للممول الأعزب.

/٢٥٠٠/ جنيه سنوياً للممول المتزوج ولا يعول أولاداً أو غير المتزوج ويعول ولداً أو أكثر.

/٣٠٠٠/ جنيه سنوياً للممول المتزوج ويعول ولداً أو أكثر.

### ٣-٥-٣-٣- إعفاء علاوة التدفئة.

تعتبر علاوة التدفئة التي تمنح بواقع /٦٠٠/ ل.س شهرياً لكل من يعمل في القطاع العام، العلاوة الوحيدة التي أعفاها المشرع الضريبي السوري إعفاءً تاماً ودائماً. ويبعد من الدخل الإجمالي للمكلف عند المعالجة الضريبية.

وبينما اقتصر المشرع الضريبي السوري على إعفاء علاوة التدفئة، فقد أعفى المشرع الضريبي الأردني عدة علاوات إعفاءً جزئياً أو كلياً ومنها، علاوة السفر ( تعويض الانتقال) وعلاوة الضيافة وعلاوة الإعاشة[2]. كما أعفى المشرع الضريبي المصري طبيعة العمل وبدل التمثيل أو الاستقبال وحوافز الإنتاج إعفاءً جزئياً أو كلياً[3].

### ٣-٥-٣-٤- إعفاء التأمينات الاجتماعية.

إعفاء ما يعادل (٧%) من الدخل المقطوع أو (١٠%) منه بالنسبة للعاملين على أساس قانون الموظفين شهرياً، إعفاءً تاماً من الدخل الإجمالي عند معالجته ضريبياً.

### ٣-٥-٣-٥ – مبدأ التصاعد الضريبي.

نصت المادة (٤٤) من قانون الدخل على توزيع وعاء ضريبة الرواتب والأجور إلى الشرائح التالية وإخضاعها للمعدلات الضريبية المبينة كما يلي:

| الشرائح | المعدل الضريبي | المعدل الضريبي بعد الإضافة[4] |
|---|---|---|
| ١٠٠٠ – ١٠٠ | %٥ | %٥.٧٥ |
| ١٠٠٠ | %٧.٥ | %٨.٦٢٥ |
| ١٠٠٠ | %١٠ | %١١.٥ |
| ١٠٠٠ | %١٢.٥ | %١٤.٣٧٥ |
| أكثر من ٤٠٠٠ | %١٥ | %١٧.٢٥ |

---

[1] المادة / ٨٨ / من القانون رقم ١٨٧ لعام ١٩٩٣.

[2] د. أبو نصار ، محمد ، د. المشاعلة، محفوظ ، مرجع سابق، ص ٢٧٨.

[3] مادة ٥١ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

[4] إضافة ١٥؟ مساهمة في المجهود الحربي من مبلغ الضريبة المستحق عن المكلف ومن عام ١٩٦٨.

يضاف إليها المساهمة في المجهود الحربي و البالغة (٥%) من الضريبة.

وهذه الشرائح و المعدلات ما تزال سارية المفعول ودون تعديل أو تغيير ومنذ عام ١٩٤٩، على الرغم من مضاعفة الرقم الاسمي للراتب و الأجر لمرات عدة ، ورغم انتقال دخل المكلف من شريحة إلى أخرى عبر الزمن وما رافقه من زيادة العبء الضريبي. بينما عدل سلم التصاعد الضريبي من حيث الشرائح و المعدلات على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية، ست مرات متتالية آخرها القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١.

ونورد في هذا المجال ومن باب مقارنة مبدأ التصاعد الضريبي المعمول به في الأردن وفي مصر، ففي الأردن نجد ما يلي[1]:

| الشريحة (المبالغ بالدينار الأردني) | معدل الضريبة | معدل الضريبة بعد إضافة ضريبة الخدمات الاجتماعية ١٠% |
|---|---|---|
| من ١ - ٢٠٠٠ | ٥% | ٥,٥% |
| من ٢٠٠١ - ٤٠٠٠ | ١٠% | ١١% |
| من ٤٠٠١ - ٨٠٠٠ | ١٥% | ١٦.٥% |
| من ٨٠٠١ - ١٢٠٠٠ | ٢٠% | ٢٢% |
| من ١٢٠٠١ - ١٦٠٠٠ | ٢٥% | ٢٧.٥% |
| أكثر من ١٦٠٠٠ | ٣٠% | ٣٣% |

علماً بأن السواد الأعظم من رواتب الموظفين والمستخدمين الخاضعة للضريبة تقع ضمن الشريحة الأولى، أومعفاة منها كون مجموع الإعفاءات الممنوحة لهم تفوق بكثير مقدار الدخل لأي منهم.

وفي مصر نجد الشرائح التالية[2]:

| الشريحة | معدل الضريبة |
|---|---|
| حتى الـ ٢٥٠٠ جنيه | ٢٠% |
| ٢٥٠١ - ٧٠٠٠ جنيه | ٢٧% |
| ٧٠٠١ - ١٦٠٠٠ جنيه | ٣٥% |
| أكثر من ١٦٠٠٠ جنيه | ٤٠% |

وما ينطبق على الأردن من حيث وقوع معظم دخول الموظفين والمستخدمين ضمن الشريحة الأولى، ينطبق على مصر أيضاً.

[1] د. أبو نصار، محمد ، المشاعلة ، محفوظ، مرجع سابق ص، ٢٨٦.

[2] مادة ٩٠ من القانون ١٨٧ لعام ١٩٩٣.

### ٢.٥.٤. الإعفاءات من الضريبة على دخل الرواتب والأجور.

بموجب نص المادة (٤٣) من قانون ضريبة الدخل، يعفى من ضريبة الرواتب والأجور:

- ❖ السفراء وغيرهم من رجال السلك السياسي والقناصل ورجال السلك القنصلي وموظفوهم الأجانب بشرط المعاملة بالمثل. ولا يتناول هذا الإعفاء سوى ما يتقاضونه عن الأعمال المتعلقة بوظائفهم.
- ❖ معاشات التقاعد وتعويضات التسريح والصرف من الخدمة.
- ❖ التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل.
- ❖ أجور الخدمة في المنازل الخاصة.
- ❖ العسكريون ورجال القوات المسلحة[١].
- ❖ رجال الشرطة[٢].
- ❖ موظفو المساجد و الجوامع.
- ❖ المستخدمون المحليون في البعثات الخارجية من السوريين وغير السوريين[٣].

### ٢.٥.٥. معدل الضريبة على دخل الرواتب والأجور.

تطبق ضريبة الرواتب والأجور بمعدلات تصاعدية بشكل عام وبمعدل ثابت ونسبي في حالة الدفعات المقطوعة فقط، بحسب ما ورد في المادة (٤٤) من قانون ضريبة الدخل وتعديلاته، يضاف إليها المساهمة في المجهود الحربي بمعدل (٥ ١%) من الضريبة. وفي حال تقاضي المكلف لأجر أو تعويض من جهات مختلفة، فإنه يتوجب على الإدارة المختصة أن تقوم بجمع كل الأجور والتعويضات التي يتقاضاها المكلف خلال شهر واحد، وإخضاعها لمعدلات الضريبة التصاعدية، ويؤخذ بمبدأ استحقاق الأجر أو التعويض، وليس بتاريخ دفعه، بمعنى أنه يقيد بتاريخ استحقاق الأجر والتعويض لحساب الضريبة شهرياً. أما الدفعات المقطوعة التي يستحقها المكلف فتخضع لضريبة ذات معدل ثابت ونسبي (٥%) وينطبق ذلك على جميع المبالغ المقطوعة التي يستحقها المكلف، كتعويضات ومكافآت ذات طابع عرضي أو استثنائي. أي ليست ذات طابع مستمر ومتكرر، لان هذه الأخيرة تخضع لمعدلات تصاعدية كما بينا آنفاً[٤].

---

[١] م. ت رقم /٥٣/ لعام ١٩٦٥ والـ م.ت. رقم /٢٧٨/لعام١٩٦٩.

[٢] القانون رقم ١٤ لعام ١٩٥٨.

[٣] م.ت. رقم /٥٠/ لعام ١٩٦٤ والـ م.ت. رقم ٣٥١ لعام ١٩٦٩.

[٤] د. السيوفي، قحطان، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص ٢٣٦.

### ٦.٥.٣ـ واجبات صاحب العمل والمستخدم.

**أولاً** – نصت المادة (٥٠) على أنه يجب على كل شخص يكون راتبه أو أجره أو دخله غير الصافي المعرف في المادة (٤٥)[1] متجاوزاً الحد الأدنى المشار إليه في المادة (٤٤)[2]، أن يقدم إلى دائرة مالية المنطقة التي ينتسب إليها خلال (٣٠) يوماً من تاريخ مباشرته العمل بياناً يتضمن:

- هويته وعنوانه.
- هوية صاحبي عمله الحالي والسابق وعنوانهما.
- مقدار دخله كما هو معرف في المادتين (٤٥،٤٦).

وإذا طرأ على حالته أو على دخله تبدل، يجب أن يقدم بياناً بذلك خلال (٣٠) يوماً من تاريخ وقوع التبديل. وإذا لم يقدم المكلف بياناً، يبلغ إنذاراً للامتثال للأحكام والقوانين، وإن لم يمتثل خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه الإنذار، تضاف إلى الضريبة غرامة تعادل (٢٠%) من الضريبة المتحققة، وإذا قدم بياناً غير صحيح، تضاعف الضريبة عن الدخل المكتوم ولا تطبّق هاتان الغرامتان إذا قدم صاحب العمل القائمة المنصوص عليها في المادة (٥٣)، (يستثنى من إعطاء البيان، موظفو الدولة والبلديات والدوائر الرسمية).

ومن الملاحظ عدم تطبيق نص هذه المادة إطلاقاً في الدوائر المالية، على اعتبار أن جميع البيانات المقدمة إليها تكون عادة مقدمة من قبل صاحب العمل وليس من قبل الأفراد، بمعنى آخر انعدام الحالات الفردية التي يقوم بها المكلف بتقديم بيان عن نفسه ومصرحاً بشكل شخصي عن دخله والتبدلات الطارئة عليه أو على العمل المنتج لهذا الدخل، وهذا يعود إلى أحد الأسباب التالية:

١ً – انخفاض الوعي الضريبي لدى الأفراد.

٢ً – عدم تسجيل البعض منهم في التأمينات الاجتماعية،خوفاً من اقتطاع مبالغ التأمين.

٣ً – عدم تصريح رب العمل عن بعض هؤلاء الأفراد[3] في التأمينات الاجتماعية، للتهرب من دفع أقساط واشتراكات التأمين عنهم.

٤ً – عدم وجود آلية لملاحقة هؤلاء الأفراد من قبل الدوائر المالية،أو عدم توفر الإمكانيات اللازمة لذلك.

علماً أنه توجد دائرة رسمية مختصة بهذا المجال،وهي مديرية الشؤون الاجتماعية والعمل ومن مهامها :

---

[1] الدخل غير الصافي هو المقدار الحقيقي للرواتب والمخصصات والعوائد والاجور والتعويضات و الجوائز وسائر المبالغ النقدية أو العينية كما يدخل في التعريف المبالغ التي يتناولها أصحاب المهن الحرة عن عقود لها صفة الاستمرار .

[2] ينزل من الدخل الصافي حد أدنى معفى من الضريبة (١٠٠) ل.س في الشهر .

[3] علماً بأن مضمار هذا البحث هو القطاع الخاص كونه يعاني من المشاكل المطروحة للبحث وليس القطاع العام الذي لا يعاني من هذه المشاكل.

تسجيل الأفراد العاطلين عن العمل عن طريق فتح استمارات خاصة لكل فرد، يسجل فيها الاسم والعنوان والشهادة العلمية والميزات والكفاءات وغيرها.

محاولة إيجاد فرص عمل لهؤلاء الأفراد.

ملاحقة أماكن عمل هؤلاء الأفراد (صاحب العمل السابق ، الحالي ...) وإيجاد صيغ الربط الملائمة بين أصحاب العمل وبينهم.

ولدى البحث والتحقق من واقع عمل هذه الدائرة، وجدنا أنها لا تضطلع بهذا الدور بل وتفتقد إليه تماماً لأسباب خاصة خارجة عن إطار هذا البحث.

مما يفقد كل عملية اتصال محتملة أو ممكنة بين الدائرة المالية من جهة وبين هؤلاء الأفراد من جهة أخرى، سيما المياومين وعمال المهن الحرة بشكل خاص وغيرهم.مما يخلق ثغرة ذات أهمية نسبية للتهرب الضريبي، وبقاء تلك المطارح بعيدة حالياً عن أي معاملة ضريبية تُخضع تلك الدخول إلى الضريبة.

ثانياً : نصت المادة (٥١) على أنه( يجب على جميع الإدارات والشركات والجمعيات والأفراد الذين يستخدمون موظفين أو مأمورين أو عمالاً أو مساعدين مقابل راتب أو أجرة أو مكافأة أن يمسكوا (سجل موظفين أو مستخدمين) يسجلون فيه البيانات الآتية بتسلسل وبدون فراغ ولا حواشٍ بين الأسطر ولا شطب وبتتابع تاريخ الاستخدام:

- أسماء الأشخاص الذين يستخدمونهم وهويتهم وعناوينهم ونوع عملهم.
- مقدار الرواتب والأجور وسائر التأديات المخصصة لهم نقداً وعيناً.
- تاريخ استخدامهم، وعند الانقطاع ، تاريخ تسريحهم وانقطاعهم عن العمل.
- التبدلات الطارئة على وضعهم بتتابع وقوعها.
- هوية صاحب عملهم السابق وعنوانه.

يجب أن يبرز هذا السجل حين الطلب، وفي محل العمل إلى موظفي الدوائر المالية المكلفين بالتدقيق، عند عدم مسك السجل المذكور أو مسكه بصورة ناقصة، ينظم الموظف المدقق محضراً بالوقائع ويعاقب المخالف بغرامة قدرها (خمس ليرات سورية عن كل مستخدم لم يسجل أو سجلت عنه معلومات ناقصة وغير صحيحة).

تقرر الدائرة المالية الغرامة بناءً على محضر التدقيق وتحصل هذه الغرامة وفقاً لقانون جباية الأموال العامة).

ومن خلال الدراسة الميدانية لأوضاع المكلفين بضريبة الدخل على الرواتب والأجور، تبين عدم التزامهم بمسك السجل المنصوص عنه في المادة المذكورة أعلاه (باستثناء بعض المؤسسات والشركات

الكبيرة والتي تتمتع بتطبيق أنظمة مالية وإدارية متطورة تلتزم بمسك هكذا نوع من السجلات أو ما يشابهها علماً بأن عددها محدد جداً كما هو معروف )، ويعود ذلك إلى:

١ً – عدم إلزام الدائرة المالية مكلفيها بمسك هذا النوع من السجلات أو بمتابعة هذا الإجراء والقيام بالكشف الدوري من قبل مراقبي الدخل علها ولجميع المكلفين، مع الإشارة إلى أن معظم مراقبي الدخل لم يسمعوا بنص هذه المادة أو بالسجل المشار إليه أو بالغرامة المنصوص عليها في المادة المشار إليها، فكيف يكون حال المكلفين ؟؟؟.

٢ً – قلة عدد مراقبي دخل الرواتب والأجور، مما يجعل عمليتي المتابعة والكشف عن هذه السجلات أمراً صعباً مع عدم توفر وسائل النقل الكافية وعدم إدخال الحاسوب إلى الدائرة حتى تاريخه.

٣ً – عدم تطبيق الغرامة المنصوص عليها في نص المادة والبالغة (٥) ل.س من كل مستخدم لم يسجل أو سجلت عنه معلومات ناقصة أو غير صحيحة.

٤ً – ولو طبقت هذه الغرامة فهي غير رادعة لأنها متدنية جداً،كونها وردت بمبلغ مقطوع،ومنذ عام ١٩٤٦ و لم تعدل حتى تاريخه.

<u>ثالثاً</u> : أوجبت المادة (٥٣) ( على جميع الإدارات والشركات والجمعيات والأفراد الذين يستخدمون موظفين أو مأمورين أو عمالاً أو مساعدين مقابل راتب أو أجرة أو مكافأة، أن يدفعوا إلى الخزينة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة، جميع المبالغ المقتطعة من رواتب وأجور العاملين لديهم خلال الستة أشهر السابقة، وأن يقدموا إلى الدوائر المالية خلال المهلة المذكورة قائمة تتضمن:

- هوية الأشخاص الذين يستخدمونهم والذين استخدموهم منذ بدء الأشهر الثلاثة.
- هوية صاحب عملهم السابق لأول مرة فقط.
- مقدار الراتب والمكافآت والأجرة والمنافع العينية المخصصة والمدفوعة لكل منهم.
- بيان التبدلات التي طرأت على وضع كل منهم.
- مقدار الضريبة المقتطعة من استحقاق كل منهم.
- بيان جميع المبالغ التي دفعوها إلى أشخاص قائمين بأعمال يمكن أن تمارس في آن واحد لدى مؤسسات مختلفة،كوظيفة عضو بمجلس إدارة شركة، أو عضو أو أمين سر لجنة إدارة أو مراقبة، مهما كانت التسمية أو مراقب أو مفوض حسابات.... الخ، مهما كان مقدار المبالغ المدفوعة.

(تستثنى الدولة والبلديات والدوائر الرسمية من أحكام هذه المادة).

١ً- من خلال الاطلاع على واقع عمل الدوائر المالية نجد أن تطبيق نص هذه المادة يتـــم بشــكل جزئي، حيث يصار إلى تقديم البيانات من قبل أصحاب العمل المحددين في نص المادة ضمن المدة المحددة أو خارجها حسب الحال، علماً بأن القائمة المقدمة لا تتضمن إلا النقطة الثالثة والخامســة، أي مقــدار الراتب والتعويضات .. ومقدار الضريبة المقتطعة فقط. وإن عدم ذكر النقاط الأخرى لا سيما النقطــة الأولى والثانية والرابعة في تلك البيانات، يخلق فســحة واســعة للتــهرب مــن ضريبــة الرواتــب والأجور،خصوصاً وان عدم ذكر هوية وعنوان العامل والتبدلات الطارئة على وضعه (المكان الســـابق والمكان اللاحق)، وأصحاب العمل اللاحقين والسابقين، يجعل من الصعوبة بمكـــان متابعــة المطــارح الضريبية، مما يفقد الدوائر المالية الصلة بشكل كامل مع هؤلاء الأفراد.

٢ً- أما فيما يتعلق بالبند السادس الذي يجب أن تتضمنه القائمة المنصوص عنها في المادة (٥٣) والـتي تلزم أصحاب العمل ببيان جميع المبالغ التي دفعوها إلى أشخاص قائمين بعدة أعمال يمكن أن تمــارس في آن واحد.

إن الخلل القائم في معرض تطبيق هذا البند ينصب في الأسباب التقصيرية الواردة أعــلاه ويتجــاوزه لنجد، أن الدوائر المالية تخضع تعويضات هؤلاء الأشخاص إلى الشريحة الأخيرة (١٥%)،في حال التــأكد من أن هؤلاء الأشخاص يعملون في إحدى الجهات العامة أو الرسمية علماً بأنه إذا ما تم الكشــف عــن ذلك فإنما يتم عن طريق الصدفة البحتة، وتعتبر من الحالات النادرة، وفي الحالة الطبيعية تخضع للشــريحة الأولى (٥%) في معظم الحالات،هذا إذا تم التصريح عن الأعمال الأخرى أصلاً.

نذكر على سبيل المثال، أعضاء مجالس الإدارات في الجمعيات التعاونية، المحاسبين في تلك الجمعيــات، عموماً جميع العاملين في دوائر الدولة ويمارسون أعمالاً أخرى سواء في القطاع المشترك أو في القطـــاع العام.وعلى اعتبار،أن القانون يحظر على العامل في القطاع العام أن يمارس عملاً آخر فإن هــذا العــامل سيسدد ضريبة الرواتب والأجور بطبيعة الحال، عن عمله في تلك الجهة الرسمية، وسيخفي، وبالاتفاق مع صاحب العمل الآخر الدخل الذي سيحصل عليه من ممارسته لذلك العمل. مما يؤدي إلى هروب مجموعة من الدخول من التكليف بضريبة الدخل على الرواتب والأجور ( والناتجة عن مخالفة قانونية صريحة أدت إلى كتمان تلك الدخول).

كما أجاز القانون الجمع بين العمل في القطاع العام وبين العمل في جــهات أخــرى كالجمعيــات التعاونية السكنية مثلاً، وعلى اعتبار أن البيانات المقدمة من تلك الجمعيات لا تلتزم بنص المــادة (٥٣)، فإنها لا تشير في تلك البيانات إلى الأشخاص العاملين لديها والذين يجمعون بين أكثر من عمل، فتســدد

الضريبة عن هؤلاء الأشخاص وعلى أساس الشريحة (%)،وليس على أساس الشريحة الأعلى التي ستنتج فيما لو تم الجمع بين تلك الدخول.

وهنا نكون إما أمام حالة تهرب من تصاعد ضريبي،أو أمام حالة تهرب من الضريبة بشكل كامل.

رابعاً : نصت المادة (٥٤) من قانون ضريبة الدخل على أنه ( إذا لم يقدم صاحب العمل القائمة وفقاً لأحكام المادة (٥٣)، أو رفض إبراز السجل المنصوص عليه في المادة (٥١) يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون، وإن لم يمتثل خلال (١٠) أيام من تاريخ تبلغه الإنذار، تحقق الدوائر المالية الضريبة مباشرة، ويعاقب صاحب العمل شخصياً في جميع الأحوال بغرامة (٢٠%) من الضريبة المتحققة على المستخدمين وتخفض هذه الغرامة إلى (١٠%) إذا امتثل المكلف للإنذار خلال (١٠) أيام. وإذا قدم صاحب العمل بيانات غير صحيحة وغير كاملة،يعاقب شخصياً بغرامة تعادل الضريبة المترتبة على القسم المكتوم.).

ويلاحظ من خلال الكثير من البيانات المقدمة من قبل المكلفين إلى الدائرة المالية،عدم تصريحهم بشكل دقيق عن عدد العمال،وأجورهم الشهرية،مما يجعل للبيان الضريبي المقدم، صفة عدم الواقعية والموضوعية والدقة،ويحمل في طياته تهرباً من الضريبة إما على صعيد قلة عدد العمال المصرح عنهم،أو تدني الأجور المصرح عنها.وبسبب قلة عدد مراقبي دخل الرواتب والأجور بالنسبة إلى عدد المكلفين بهذه الضريبة، الأمر الذي يترتب عليه، عدم قدرة المراقب على التأكد من جميع التصاريح المقدمة من قبل المكلفين، حيث أنه يحتاج إلى زيارة /٥ – ٢٠/ مكلف يومياً على الأقل،للتأكد من صحة تلك البيانات،هذا من جهة،ومن جهة أخرى،عدم وجود وسائل النقل الكافية لدى الدائرة المالية لتوضع تحت تصرف المراقبين للقيام بهذه الجولات،ولجوئهم في الكثير من الأحيان إلى الأخذ بنظام العينات وبشكل عشوائي وعن فترات زمنية متباعدة، مما يفقد هذا الإجراء أي فاعلية.

كل هذا يؤدي إلى عدم وجود (تكاليف إضافية)[1] للبيانات غير الصحيحة إلا فيما ندر.

وهنا لابدّ من التطرق إلى دراسة بعض الفعاليات التي تحتاج إلى تكاليف إضافية كالتعهدات وتجارة العقارات.

– التعهدات: حيث أن البيانات المقدمة من قبل أصحاب هذه الفعالية تكون في معظمها غير مطابقة للواقع على اعتبار أن كتلة الرواتب والأجور تؤخذ بشكل نسبة من رقم العمل، وهذه النسب تختلف من متعهد إلى آخر حسب طبيعة التعهد ونوعه وظروفه. ولا توجد معايير ونسب موحدة صادرة عن وزارة المالية، تدعم هذا الموضوع وتصححه. وفي ظل غياب الدراسات التي يجب أن تتصف بصفة الاستمرار

[1] يلاحظ من نص المادة ٥٤، أنه إذا قدم صاحب العمل بيانات غير صحيحة يعاقب شخصياً بغرامة تعادل الضريبة المترتبة على القسم المكتوم، وهذا ما يسمى بالتكليف الإضافي.

لتلك الفعاليات من قبل وزارة المالية، أو من قبل الدوائر المالية في المحافظات،تبعاً لتغير الظروف الاقتصادية أو للتطور الاقتصادي العام والنوعي، لذلك تلجأ الدوائر المالية إلى وضع نسب محددة قياساً بدوائر أخرى في المحافظات المجاورة، تتسم بالتقدير وعدم الدقة، وتعتمد على الحكم الشخصي لمراقب الدخل والدائرة المالية. فكثيراً ما نجد عقدين متشابهين من حيث طبيعة كل منهما ونوعية بنود الكلف الواردة في الكشف التقديري وقيمة الأعمال المنفذة (أرقام العمل )، يخضعان لنسبتين مختلفتين عند احتساب كتلة الرواتب والأجور في معرض تكليفهما بتلك الضريبة.وبما أنه لا توجد معايير علمية مبنية على دراسات موضوعية تعمل على التمييز الدقيق بين نوعية المشاريع المختلفة ووفقاً لطبيعة كل مشروع،تفرض تلك النسب من قبل الدوائر المالية، الأمر الذي يعكس آثاراً سلبية تتجلى في:

- عدم عدالة التكليف الضريبي.
- فسح المجال أمام مراقبي الدخل والمكلفين للارتشاء والتلاعب في أرقام تلك النسب.
- حيرة المراقب أمام تحديد النسبة التي يجب اعتمادها من أجل احتساب كتلة الرواتب والأجور في التكليف الإضافي.

يتم مقارنة بند الرواتب والأجور المصرح به من قبل المكلف عن فعالية التعهدات في بيانه السنوي المقدم إلى دائرة الأرباح الحقيقية مع كتلة الرواتب والأجور المصرح عنها في دائرة الرواتب والأجور،فإذا كانت كتلة الأجور المذكورة في بيان الأرباح أكبر منها في بيان الرواتب والأجور، والمقدمين من قبل ذات المكلف، فإنه يصار في هذه الحالة إلى تكليفه تكليفاً إضافياً عن الفرق.إلا أن المكلف ومن زاوية أخرى، يعلم مسبقاً بإجراء التقاطع المذكور بين الدائرتين، فيصرح بذات القيمة في البيانين،وخاصة وأن تقديم بيان الأرباح يكون بعد عام كامل،أي بعد أن يقدم بيان الرواتب والأجور وعن نصفي العام المذكورأو يتعامل مع هذه النفقة في بيان الأرباح كنفقة إدارية عامة، دون إظهار صريح لبند الرواتب والأجور، وبما أن المتبع في دائرة الأرباح الحقيقية، ما يسمى (بخطة الإنجاز) التي تقوم على التقدير المباشر وليس على أساس التدقيق المستندي الكامل، لذلك فإن مراقب دخل الأرباح لا يعير أي انتباه إلى البنود التفصيلية للنفقات. ولا يقوم بتدقيقها وتحليلها ومعرفة مدى صحتها ومنها بند الرواتب والأجور، الأمر الذي يفقد هذا الإجراء كل فعالية ويصبح مجرد عملاً روتينياً بحتاً. وهذا ما هو عليه الحال،حيث يقوم مراقب دخل الأرباح بإرسال المعلومات المشار إليها إلى دائرة الرواتب والأجور في بعض الأحيان وأحياناً أخرى لايقوم بذلك.

وتأكيداً لما ورد سابقاً نستعرض قراراً ملزماً بتحديد اليد العاملة عن فعالية التعهدات،كما جاء في إحدى الدوائر المالية،وقد سرى مفعول هذا القرار منذ تكاليف عام/١٩٩٢ /حيث جاء فيه:

(بغية وضع أسس لتحديد نسبة أجور اليد العاملة من قيمة أعمال المتعهدين المختلفين بشتى أنواع التعهدات الأساسية المعروفة لتكون بمثابة ضابط أمام المراقبين واللجان. وقد تم اتخاذ القرار بعد اجتماع كل من مدير المالية، رئيس قسم الدخل ، مندوب التأمينات الاجتماعية، مندوب نقابة المهندسين، مندوب نقابة المقاولين ، رئيس دائرة الرواتب و الأجور وجاء فيه:

درست اللجنة نسبة الأجور في كل نوع من أنواع التعهدات ونتيجة المناقشة والمداولة تم ما يلي:

**أولاً** :أقرت اللجنة اعتماد نسبة مئوية من قيمة المواد الداخلة في التعهد على مبالغ العمالة الداخلة في تكلفة هذه المادة.

**ثانياً**: أقرّت النسب التالية:

| | |
|---|---|
| ١- أعمال الهدم مع الترحيل مع استعمال الآليات | ٢٠ — ٢٥% |
| ٢- الحفريات والردم بدون استعمال آليات | ٣٥ — ٤٥% |
| ٣- الحفريات والردم مع استعمال (بناء) | ٥ — ١٠% |
| ٤- بيتون عادي | ٧ — ١٢% |
| ٥- بيتون بالقالب | ٨ — ١٠% |
| ٦- بيتون مسلح | ١٠ — ١٥% |
| ٧- بناء البلوك | ١٥ — ٢٠% |
| ٨- الطرش والدهان | ١٥ — ٢٠% |
| ٩- التبليط | ٢٠ — ٣٠% |
| ١٠- التبليط مع الجلي | ١٠ — ٢٠% |
| ١١- طينة دون مواد | ٤٠ — ٥٠% |
| ١٢- أعمال الهيكل بالكامل | ١٥ — ٢٠% |
| ١٣- أعمال الإكمال | ٢٥ — ٣٠% |
| ١٤- الهيكل مع الإكمال | ٢٠ — ٢٥% |
| ١٥- أعمال المنجور (ألمنيوم) | ١٠ — ١٥% |
| ١٦- أعمال خشب | ١٠ — ١٥% |
| ١٧- أعمال حديد | ٥ — ١٠% |
| ١٨- تمديدات صحية بدون مواد | ٤٠ — ٥٠% |
| ١٩- تمديدات صحية مع تقديم مواد | ٧ — ١٢% |
| ٢٠- المصاعد والتبريد والتدفئة مع تقديم مواد | ٣ — ٦% |
| ٢١- المصاعد والتبريد والتدفئة بدون مواد | ٤٠ — ٥٠% |

إلى آخر البنود، وهي عبارة عن أربعين بنداً، وجاء فيه:

يسري تطبيق النسب الواردة أعلاه على أعمال تعهدات عام ١٩٩٢ وما بعد، ووقع أصولاً مؤرخاً بتاريخ ١٠/٣/١٩٩٣ ).

**ويلحظ على الدراسة ما يلي:**

١ - إن النسب المعتمدة في تحديد كتلة الرواتب والأعمال التعهدات تعود إلى تكاليف عام ١٩٩٢وما بعد. وهي لا زالت سارية المفعول حتى الآن، أي حتى تكاليف عام /٢٠٠٠/ علماً بأن فترة زمنية مقدارها /٩/ سنوات، تعتبر طويلة جداً، ومن شأنه أن تحدث تغيرات قد تكون جذرية وعميقة أحياناً في الاقتصاد ككل وعلى مستوى الفعالية موضوع الدراسة، وهذا ما قد حدث فعلاً حيث يلحظ:

تم الاستغناء التدريجي عن جزء كبير من اليد العاملة باستخدام الآليات وعلى نطاق واسع، مما أوجب خللاً جذرياً بنسبة اليد العاملة المستخدمة في بنود التكلفة السابقة.

ومنذ عام ١٩٩٤،بدأت دلائل الركود والانكماش بالظهور لتزداد تدريجياً، وهي ما زالت مستمرة حتى الآن، مما أدى إلى ازدياد المنافسة واشتدادها بين المتعهدين على عرض محدود من المشاريع، فتحولت نسب الضم إلى نسب تنزيل(نسب كسر ) وبمعدلات كبيرة جداً، بل ومخيفة وصلت أحياناً إلى (٤٠%) من الكلفة التقديرية، كما انعكس بدوره على قيمة الأجور، أي أجور اليد العاملة بشكل عام والتي بدأت بدورها بالانخفاض تدريجياً للعرض الكبير من اليد العاملة أمام انخفاض معدلات التشغيل وغيرها من التغيرات مما يجعل من الواقع الذي أفرز النسب والذي يتصف بالرواج والازدهار والتشغيل وغيرها، يتغير إلى واقع جديد كلياً، يختلف اختلافاً جذرياً، مما يستدعي إعادة النظر بالنسب الموضوعة.

٢ - نجد من النسب المشار إليها، وجود حد أدنى وحد أعلى يصل إلى (١٠%) تطبق على ذات النوع من البنود المشار إليها أو الأعمال المذكورة، ويعتبر معدل الـ(١٠%) هامشاً كبيراً جداً، يظهر جلياً عند ارتفاع قيم الأعمال المنفذة من هذا البند، مما ينجم عنه إعطاء هامش كبير أيضاً لمراقب الدخل في التعامل مع المكلفين معاملة تمييزية، فيحابي البعض بتطبيق الحدود الدنيا ويعاقب البعض الآخر بتطبيق الحدود العليا، ويخلق مجالاً واسعاً للارتشاء والحكم الشخصي البعيد عن الموضوعية والدقة مما يؤدي إلى تجنيب بعض أرقام العمل، وخاصة المرتفع منها من الخضوع للنسب المتوسطة أو العليا،مما يؤدي إلى خلق مجالاً للتهرب الضريبي ينحصر بين الحد الأدنى والحد المتوسط والأعلى. وهذا بدوره يفقد الخزينة لحصيلة تعتبر هامة نسبياً، هذا من جهة، ومن جهة أخرى،محاولة التعويض من خلال فرض الحدود العليا للنسب على بعض أرقام العمل الأخرى بغير وجه حق في محاولة لإخفاء التخفيض السابق مما يؤدي إلى نقل العبء

الضريبي بصورة غير عادلة، بل ويدفع هؤلاء إلى سلوك ذات الطرق التي سلكتها المجموعة الأولى طمعاً في التكلفة الأقل،مما يؤدي إلى التهرب الضريبي مرة أخرى وبذات الطريقة.

٣ً- تم تحديد هذه النسب من قبل لجنة محلية مؤلفة من مدير المالية ورئيس قسم الدخل ومندوبي النقابات من ذات المحافظة، وبما أن هذه الدراسة محلية وليست ملزمة لباقي الدوائر المالية، إلا إذا اختارت أن تلتزم بها، فلماذا لا تكون هذه الدراسة على مستوى وزارة المالية،لتعمم فيما بعد على كافة المديريات، فتعمل هذه الدراسة على مستوى عالٍ من الدقة والموضوعية والتحليل العلمي والميداني،وربطها بالظروف والمتغيرات الجزئية أو الكلية ؟؟؟؟. ولماذا لا يكون هناك عدة دراسات توزع على فترات زمنية متقاربة لتشمل أو تستوعب بذلك تلك المتغيرات، وتتغير تلك النسب صعوداً أو هبوطاً وبهوامش أقل اتساعاً ؟؟؟.

٤ً- الخبرات المحدودة جداً لمراقبي الدخل في الدوائر المالية،في تقدير النسب الصالحة لمشروع ما، وغير صالحة لمشروع آخر.أي عدم توفر الخبرة الكافية في تمييز طبيعة كل عقد على حدة، ونوعية الأعمال المنفذة بموجبه،من أجل الوصول بأقرب ما يمكن إلى الكتلة الحقيقية للأجور،كنسبة من أرقام العمل أو قيمة الأعمال المنفذة،كون هذه الأعمال إنشائية أو هندسية في معظمها أو تنصب في اختصاصات تكون بعيدة – في كثير من الأحيان – كل البعد عن اختصاص مراقب الدخل.

**– تجارة العقارات:**

إن ما ينطبق على فعالية التعهدات، ينطبق على فعالية تجارة العقارات ومنها تحديداً تلك العقارات التي تبنى على أساس الحصص وتباع على شكل مقاسم، فهي تدخل في أعمال التعهدات، وتعامل معاملة العقود الإنشائية على الهيكل أو جاهزة بالنسبة لتحديد الرواتب والأجور.

ونشير من خلال الإطلاع على واقع تكاليف الضريبة على دخل الرواتب والأجور إلى ندرة التكاليف الضريبية على الأعمال المذكورة أعلاه، حيث تعاني دائرة الرواتب والأجور وبشكل كبير من صعوبة الكشف عن المطارح الضريبية المتعلقة بأعمال الإنشاءات المعدة للمتاجرة، لعدم وجود التنسيق بين دائرة الرواتب والأجور وبين دائرة تجارة العقارات،وإن عدم وجود التنسيق المذكور يؤدي إلى:

١ً- بقاء جزء من المطارح الضريبية خارج التكليف بضريبة الدخل على الرواتب والأجور،نتيجة عدم إعلام دائرة الرواتب والأجور بالعقارات المنشأة والمعدة للبيع والتي تم فعلاً المباشرة ببيعه. علماً بأنه يمكن تفادي هذا الخلل بتبرئة ذمة البائع لعقار أو لمقاسم من عقار منشأ ومعد للبيع، سواءً على الهيكل أو جاهز، في دائرة الرواتب والأجور قبل تبرئة ذمة العقار أو المقسم المباع بدفع السلفة المترتبة على عملية البيع في دائرة تجارة العقارات، تمهيداً لاستكمال إجراءات نقل ملكيته من قبل البائع.

٢ً – إن التكليف في تجارة العقارات، يأتي في مرحلة لاحقة بل ومتأخرة جداً عن التكليف بضريبة دخل الرواتب والأجور الذي يجب أن يأتي تباعاً ومع إنجاز كل مرحلة من مراحل إنشاء العقار، أي ضمن فترة الإنشاء على الهيكل وفترة الإكساء، أي قبل التكليف بتجارة العقارات وبفترة زمنية قد تمتد لعدة سنوات. وهذا يتطلب من مراقب الدخل الذي يقوم بزيارات ميدانية للأبنية التي يقوم المكلف بإنشائها، ابتداءً من القواعد وحتى اكتمال الهيكل وجاهزيته للبيع. وما يحصل في الدائرة المالية هو أن مراقبي دخل الرواتب والأجور لا يقومون بمثل هذه الزيارات بالمطلق لا بل ولا يتم تكليف هؤلاء بضريبة الرواتب والأجور لعدم الكشف عن تلك المطارح أصلاً،أو الاهتمام بكشفها وتكليفها من حيث المبدأ، وفي حال تكليف أحد تلك المطارح – وهذا فيما ندر – فإن مراقب الدخل يتابع تكليفه وبجهد شخصي حصراً في دائرة تجارة العقارات، وفي مرحلة متأخرة جداً بحيث تكون احتمالات ترك المكلف للمهنة أو سفره أو تغيبه... ألخ، هي الأرجح.

٣ً – وفي غياب التدقيق المستندي الكامل في تجارة العقارات وعدم وجود دراسات كلفة للعقارات المباعة المصرح عنها من قبل المكلفين، حيث يتم احتساب الربح الصافي الخاضع للضريبة على أساس التقدير المباشر وبمعدل معين من القيمة الإجمالية للعقار موضوع التكليف، مما لا يترك لمراقب دخل الرواتب والأجور مجالاً لأي نوع من أنواع الاستفادة من تقاطع المعلومات مع هذه الدائرة من أجل احتساب أو معرفة كتلة الأجور أو اليد العاملة التي ستخضع للضريبة.

– مهن وفعاليات أخرى :

بالنسبة للمكلفين الذين يمارسون مهناً خاضعة لضريبة الدخل المقطوع، فإنه لا بد من الإشارة إلى أنه لا يوجد أي نوع من أنواع تقاطع المعلومات بين تلك الدائرة ودائرة الرواتب والأجور لمعرفة الفعاليات القديمة أو الجديدة وبالتالي أسماء هؤلاء المكلفين وعناوينهم ليصار إلى تكليفهم بضريبة دخل الرواتب والأجور.

وهنا لا بد من قيام مراقبي دخل الرواتب والأجور من الرجوع إلى قرارات التصنيف الجديدة للبحث والكشف عن مكلفين جدد وبالتالي عن مطارح جديدة مكتومة. أو إعداد قوائم سنوية جاهزة من قبل دائرة الدخل المقطوع بالمهن والحرف والفعاليات المصنفة حديثاً وإرسالها إلى دائرة الرواتب والأجور لتوزع على المراقبين بحسب المهن الموكل إليهم تصنيفها للتأكد من شمول التكليف الضريبي لجميع المطارح الضريبية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، قيام مراقبي دخل الرواتب والأجور بجولات ميدانية لمتابعة التطورات أو التغيرات التي تطرأ على هذه المهنة من حيث عدد العمال وأجورهم وغيرها من المعلومات الضرورية لإعداد تكليف موضوعي.

### ٢.٥.٢. تحقق الضريبة وتأديتها - طرق المراجعة.

تنظم الدوائر المالية جداول الضريبة بالاستناد إلى القوائم المنصوص عليها في المادة (٥٣) أو إلى نتائج تحقيقاتها، أما في حالة التكليف المباشر أو التكليف الإضافي فقد نصت المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل ( يبلغ صاحب العمل إخباراً بالفرق بكتاب مضمون أو بطريقة التبليغ الإدارية في محل التكليف، وعليه أن يدفع الفرق المذكور إلى خزينة الدولة خلال (١٥) يوماً من تاريخ التبليغ. وبما يتعلق بموظفي الدولة والبلديات والدوائر الرسمية ومستخدميها فإن تصفية المبالغ الواجب اقتطاعها في جداول التأدية، يقوم مقام التحقق، ويتم التحصيل رأساً بأخذ المبالغ المقتطعة على حساباتها الخاصة حين صرف النفقة الخاضعة للضريبة ).إذاً يتم اللجوء إلى التكليف المباشر عند عدم التزام المكلف بتقديم البيان ضمن المدة القانونية أو خارجها مما يلجأ مراقب الدخل إلى التقدير المباشر لجهة تقدير عدد العمال والأجر الشهري وذلك من خلال الجولات الميدانية التي يقوم بها أو من خلال التصاريح السابقة للمكلف. مما يترتب على التكليف المباشر غرامة ٢٠% من الضريبة ومجهودها، لعدم تقديم البيان ضمن المدة القانونية لتقديم البيانات وخارج مدة الإنذار القانونية وعليه أن يسدد الضريبة مع إضافاتها والغرامات المترتبة خلال (١٥) يوماً من تاريخ تبلغه إخباراً بنتيجة التكليف المباشر. أما بالنسبة للتكليف الإضافي فتكون الغرامة بمقدار المثل (الجزء المكتوم ) أي بغرامة تعادل الضريبة المترتبة على الجزء المكتوم من الدخل الخاضع للضريبة.وهنا لا بدّ من الإشارة إلى أن مراقب الدخل هو الذي يعدّ التكليف المباشر وإليه تعود جميع التقديرات اللازمة بهذا الخصوص فيعده بناءً على التقدير الشخصي والحكمي دون اللجوء أو الاعتماد على معايير أسس ومعلومات يستند عليها في عملية التقدير واقلها المعاملة بالمثل. يحق للمكلف الاعتراض على التكليف الإضافي أو المباشر خلال مدة زمنية أقصاها /٣٠/ يوماً تلي تاريخ تبلغه إخبارا بالضريبة، وتقدم الاعتراضات المنصوص عليها في المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل إلى الدوائر المالية المختصة لتدققها وتحكم بها لجنة فرض الضريبة ولجنة إعادة النظر عند الاقتضاء، علماً بأن الاعتراض عند لجنة فرض الضريبة لا يوقف التحصيل.كما أنه لا يجوز قبول طلب إعادة النظر ما لم تؤدَ الأقساط المستحقة بكاملها على أساس الأرقام التي أقرتها لجنة فرض الضريبة ويربط بالطلب وصول يشعر بتأدية التأمين المنصوص عليه في المادة (٣٧) من قانون ضريبة الدخل.

### ٣-٦- الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة.

#### ٣-٦-١- تعريف الضريبة على رؤوس الأموال المتداولة.

لقد تم إحداث هذه الضريبة بالمرسوم التشريعي رقم /١٤٤/ لعام ١٩٤٢ وتعديله بالمرسوم التشريعي رقم /٨٥/ تاريخ /١٩٤٩/٥/٢١. وتناولتها المواد من (٦٠ حتى ٨١) وقد عرف الضريبة بأنها:

(الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة، هي ضريبة مباشرة على الإيراد الفعلي الإجمالي للقيم المنقولة،وهي ضريبة نوعية عينية غير سنوية).

ويمكن من التعريف السابق اشتقاق الخصائص التالية.

#### ٣-٦-٢- خصائص الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة.

ضريبة نوعية مباشرة: تسري على الإيراد الناتج من استثمار رأس المال، وهي تصيب الإيراد نفسه دون النظر إلى صاحبه.

تفرض على الإيراد الفعلي الإجمالي، فلا يسمح بخصم مصاريف تحصيل الإيراد ولا أجور إيداع القيم المنقولة في المصرف أو إيجار الخزائن المودعة فيها.

ليست سنوية، فهي تسري على كل توزيع يجري في أي وقت من السنة حتى ولو كان هذا الإيراد لا يعود إلى سنة كاملة.

تُحجز من المنبع، وهي ذات سعر على شكل نسبة مقدارها (٥.٧%) ولا بد من الإشارة إلى أن المشرع الضريبي في سورية، قد أخذ بمبدأ التبعية الإقليمية،واعتبر أن جميع إيرادات هذه الأموال المتداولة مهما كانت تسميتها السورية والأجنبية تترتب هذه الضريبة على وارد هذه الأموال ما دام مصدره سورية.كما تخضع موارد هذا النوع للضريبة في سورية، إذا كان الدخل الناتج عن توظيف أشخاص مقيمين في سورية لرؤوس أموالهم في الخارج.

#### ٣-٦-٣- الدخل الخاضع للضريبة على رؤوس الأموال المتداولة.

بموجب المادة (٦٠) من قانون ضريبة الدخل، تتناول ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، الأرباح والفوائد والعوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد وغيرها من الموارد النقدية والعينية بما فيها توزيعات الأسهم المجانية الناجمة جميعها عن:

أسناد الدين والقروض الصادرة عن الشركات وسائر المؤسسات المالية أو الصناعية أو التجارية أو المدنية القائمة أو التي ستقوم في أراضي الجمهورية العربية السورية مهما يكن تاريخ إحداثها. تعتبر قائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية الشركات أو المؤسسات التي يكون مركز استثمارها أو عملها الأساسي أو تأسيساتها الرئيسية في الجمهورية العربية السورية.

الأسهم وحصص المؤسسين وحصص الفوائد وحصص القومنديت ومختلف أسناد الدين والقـــروض الصادرة عن الشركات والمؤسسات والجماعات غير القائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية.

السندات ذات الربح وأسناد الدين وغير ذلك من الأسناد العامة الصادرة عن البلديـــات الســورية والحكومات الأجنبية.

المطاليب الموثقة بتأمينات عقارية، والمطاليب الممتازة والمطاليب العادية. (باستثناء كل معاملة تجاريـــة ليس لها صفة القرض من الوجهة الحقوقية).

الودائع على اختلاف أنواعها مهما يكن الشخص المودع، ومهما تكن جهة تخصيص الوديعة وعـــن الحسابات الجارية.

الضمانات والكفالات النقدية.

أوراق اليانصيب.

تتوجب الضريبة، سواءً كانت المبالغ أو القيم الموزعة مأخوذة من الأرباح أم لا.

لا يخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، الريع المحجوز عنه في الفقرات ( ث ، ج، ح ) الداخل في جملة الأرباح الناشئة عن الأعمال المصرفية الخاضعة للضريبة المنصوص عليها في الباب الأول من هـــذا المرسوم التشريعي.

### ٢-٦-٤- معدل الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة.

إن الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة هي ضريبة نسبية ذات معـــدل وحيـــد هـــو (٧.٥%) ويضاف إليها (٣٠%) مجهوداً حربياً، عملاً بالـــ م.ت. رقم /٢٨/ لعام ١٩٨٢، بالإضافة إلى رســـوم الإدارة المحلية التي تختلف من محافظة إلى أخرى.

### ٢-٦-٥- الإعفاء من الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة.

إعفاء فوائد الودائع العائدة للثورة الجزائرية سابقاً.

إعفاء شهادات الاستثمار وما تنتجه من جائزة أو دخول، وكذلك قيمة استردادها،أو اســـتحقاقها، ويعتبر هذا الإعفاء من المحفزات المقدمة للأفراد وذلك من أجل تشجيع الادخار.

إعفاء فوائد حسابات التوفير لدى المصارف وصناديق التوفير العامة،ويعتبر حافزاً ثانياً من الحوافز الـتي قدمها المشرع الضريبي السوري كهدف اقتصادي لتشجيع الادخار.

إعفاء أوراق اليانصيب اللبناني ومعاملاتها من جميع الضرائب والرسوم.

## ٣-٦-٦- دراسة تحليلية لواقع عمل الدوائر المالية.

يقتصر عمل الدوائر المالية حالياً على المعالجة الضريبية لبعض الدخول، ومن خلال الدراسة الميدانية تبين اقتصار تلك المعالجة على:

- ❖ سندات الأمانة (أسناد الدين).
- ❖ المطاليب الموثقة بتأمينات عقارية والمطاليب الممتازة والعادية باستثناء كل معاملة تجارية ليس لها صفة القرض من الوجهة الحقوقية.
- ❖ الودائع على اختلاف أنواعها.

وتعالج الفقرتان (أ، ب) في الدوائر المالية،بينما تقتطع الضريبة عن الفقرة (ت) من المنبع (في المصاريف ذات العلاقة) ثم تورد إلى الدوائر المالية أصولاً.

**٣-٦-٦-١- سندات الأمانة (أسناد الدين ).**

وهي عبارة عن أسناد تنظم بين طرفين ( دائن و مدين ) في تاريخ معين، موضوعها الدين المترتب على المدين لصالح الدائن.

تترتب الضريبة على ريع المبلغ الوارد في هذه الأسناد، أي مقدار الدين ( ضريبة الفائدة) اعتباراً من تاريخ إنشاء السند أو العقد بين الطرفين وحتى تاريخ وفائه أو سداده،وتحسب هذه الضريبة لدى الدوائر المالية على أساس معدل فائدة ثابت هو (٩%) من أصل الدين وبمعدل مقطوع مقداره (٧.٥%) كما أشرنا سابقاً مضافاً إليها المجهود الحربي ورسم الإدارة المحلية.

المدة الزمنية × ٩% × المبلغ = الفائدة.

الفائدة × ٧.٥% = الضريبة.

الضريبة × ٣٠% × = المجهود الحربي.

الضريبة × معدل الإدارة المحلية = رسم الإدارة المحلية.

**<u>المدة الزمنية:</u>** من تاريخ إنشاء السند وحتى تاريخ الوفاء أو السداد ضمناً.

وقد نشط هذا النوع من الدخول ابتداءً من عام ١٩٩٦، وذلك بسبب الركود الاقتصادي الذي ساد في ذلك الوقت والمستمر حتى الآن وما نجم وينجم عنه من تخلف المدينين عن السداد.

**٣-٦-٦-٢- المطاليب الموثقة بتأمينات عقارية.**

ترافق أسناد الدين في معظم الأحيان وضع إشارات رهن أو ترقيم لبعض أنواع الأصول الثابتة كالعقارات والسيارات وغيرها.وعند قيام الدائن بإبراز سندات الدين المذكورة أمام مدير التنفيذ في المحافظة التي يتبع لها نتيجة عدم وفاء المدين بسداد الدين المذكور عند استحقاقه، يقوم مدير التنفيذ بمطالبة

المدين وإنذاره بسداد قيمة هذه الأسناد. وفي حال تخلف المدين عن السداد والاستجابة للإنذار المذكور، توضع إشارات الحجز الاحتياطي أوالتنفيذي حسب الحال على تلك الأصول الثابتة (وفقاً لقيمة الدين) ومن الممكن أن تباع في المزاد العلني إن لم يتم السداد ويكون دور الدائرة المالية في هذا المجال تحصيل ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة عن هذه الأسناد، وذلك عندما يقوم مدير التنفيذ بإرسال كتاب رسمي إلى الدائرة المالية،يعلمها بالأسناد المذكورة مع تفصيلات موضحة حسب الحال،ثم تقوم الدائرة المالية بدورها وعطفاً على كتاب مدير التنفيذ بإرسال كتاب إليه يفيد باستيفاء هذه الضريبة ويكون ذلك عندما يقبل المدين بسداد قيمة الدين المترتب عليه بموجب السند المذكور إلى الدائن استجابة لإنذار مدير التنفيذ.

يتضمن كتاب الدائرة المالية المذكور استيفاء هذه الضريبة وعدم ممانعتها من إزالة إشارات الحجز أو الرهن عن العقارات أو السيارات(في حال كانت قيمتها موضوع الدين، حيث يتم في هذه الحالة استيفاء الضريبة المترتبة على فوائد الأقساط المتبقية وغير المسددة من تاريخ عقد البيع إلى تاريخ استيفاء آخر قسط وبالتالي السماح بفراغها إلى المدين) .

ولا بدّ من الإشارة في هذا المجال إلى أن كثيراً ما يتم إخفاء العديد من الدخول التي تخضع لهذه الضريبة وذلك في عدة حالات أشهرها قيام مدير التنفيذ باستدعاء المدين وقبول هذا الأخير بسداد الدين المترتب عليه أو الأقساط حسب الحال ودون أن يتم إعلام الدائرة المالية بذلك.

ولا بد من الإشارة في هذا المجال،أن تضاؤل حصيلة هذه الضريبة إلى درجة كبيرة بشكل عام إنما يعود إلى أسباب عديدة منها:

التهرب الضريبي المشار إليه عند بحث مواضيع أسناد الدين والمطاليب الموثقة والكفالات.

عدم توفر العديد من المطارح الضريبية أو الدخول التي تترتب عليها هذه الضريبة لغياب الشركات المساهمة وسوق الأوراق المالية.

تخلف الأنظمة المصرفية وعدم مواكبتها للتطورات الاقتصادية التي شهدها القطر خلال العقد الأخير.

**٣-٧- الضريبة على ريع العقارات.**

**مقدمة:**

لقد اقتصرت الدراسة في هذا المبحث على ضريبة ريع العقارات فقط،ودون التطرق إلى الضريبة على العرصات،كونها ضريبة على الثروة وليست ضريبة على الريع أو على الدخل. فالشرائح والمعدلات الضريبية تطبق بشكل مباشر على قيمة العرصة المعدة للبناء،وعلى أساس القيم التخمينية التي تحددها الدوائر المالية والمعدلة أصولاً (المعاد تقديرها ).

### ٣.٧.١. تعريف الضريبة على ريع العقارات.

بشكل عام تعتبر ضريبة ريع العقارات من الضرائب القديمة والبدائية التي قامت معظم الدول بجبايتها من الأشخاص الذين يملكون بيوت السكن،وتطورت إلى أن أصبحت تشمل كافة أنواع المباني والإنشاءات التجارية والصناعية والسكنية وغيرها.

أُقرت ضريبة ريع العقارات بالقانون /١٧٨/ تاريخ ١٩٤٥/٥/٢٦، القاضي بإحداث هذه الضريبة، كضريبة مباشرة على ريع العقارات، أي بدل إيجاره المقدر لدى الدوائر المالية، وليس على الدخل الحقيقي، وهو من عيوب هذه الضريبة، كما سنرى لاحقاً.هذا وقد قدم المشرع الضريبي بإدخال تعديلات متلاحقة على القانون المذكور لتتوافق بالقدر الممكن مع التحولات الاقتصادية والاجتماعية التي شهدها ويشهدها القطر العربي السوري. تفرض ضريبة ريع العقارات على الدخل المقدر الذي تدره الملكية أو الثروة العقارية سنوياً، سواءً كان هذا الدخل نقداً أو عيناً، أي مؤجراً أو مشغولاً من قبل المالك نفسه. وهي تتناول بدل الإيجار المقدر (الريع الإجمالي للعقار ) دون أن ينزل من هذا البدل ما يصرفه المالك كصيانة وترميم. وعليه تتصف هذه الضريبة بأنها[١]:

ذات صفة شخصية نسبياً من حيث أخذها بالمعدلات التصاعدية،وتناولها لمجموع العقارات التي يملكها المكلف، ولكنها لا تراعي قدرة المكلف الشخصية.

ذات صفة عينية، تفرض على المادة الخاضعة للتكليف.

تفرض على ريوع جميع العقارات الكائنة في أراضي الجمهورية العربية السورية، مما يضفي عليها أيضاً الصفة المكانية.

### ٣.٧.٢. المكلفون الخاضعون لضريبة ريع العقارات.

يكلف بضريبة ريع العقارات كلّ شخص طبيعي أو اعتباري مالك للعقار أو صاحب حقّ سطحية أو إجارتين أو إجارة طويلة لعقار أو منتفع بعقار، وفي حال عدم وجودهم يكلف واضع اليد أو الشاغل بدفع الضريبة[٢]. وعليه فإن ضريبة ريع العقارات تطرح أصلاً على الشخص المنتفع بريع العقار أي الشخص المستفيد من بدل الإيجار وبشكل عام، فإن الشخص المستفيد من ريع العقار هو المالك القانوني حسب قيود السجل العقاري في المناطق المحددة والمحررة، وهو المالك للإنشاءات في المناطق غير المحددة والمحررة والمناطق التي لم تنته فيها بعد أعمال التحديد والتحرير، و لم تثبت نتائجه في قيود السجل العقاري.

---

[١] د. السيوفي ، قحطان، مرجع سابق.

[٢] مادة (١٨) وتعديلاتها من الـ م.ت. رقم ١٧٨ لعام ١٩٤٥ وتعديلاته.

إلا أنّ هناك حالات خاصة في المناطق المحددة والمحررة يجوز فيها طرح الضريبة على المالك الفعلي أو واضع اليد بدلاً من المالك القانوني،لأسباب حددتها المادة (١٨) من قانون ضريبة ريع العقارات المعدلة بالقانون رقم /٤٦/ تاريخ ١٩٧١/١٢/٣٠/. وفي مجال التعديل المذكور، أصدرت وزارة المالية التعليمات رقم ٧٢/١/ المعممة بالرقم ١٤٨/ ب – ٣٦/٨/ تاريخ ١٩٧٢/٣/١٩، والمتضمنة التعليمات التنفيذية لتطبيق التعديل الجاري على المادة (١٨) بالقانون المذكور، ونظراً لأهمية هذا الموضوع فإننا نستخلص منها المبادئ الأساسية التالية:

١- إن القاعدة الأساسية لطرح ضريبة ريع العقارات في المناطق المحددة والمحررة هي طرح الضريبة على المكلف بها بالاستناد إلى قيود السجل العقاري وحسب الحصة السهمية لكل مالك، في حال تعدد المالكين عدا الحالات التي ورد النص عليها في الفقرة (٣) من المادة (٨٢٥) من القانون المدني،والحالات التي يثبت فيها وجود مانع قانوني أو نظامي يحول دون انتقال الملكية في السجل العقاري.

٢- إن الحالات المنصوص عليها في الفقرة (٣) من المادة (٨٢٥) من القانون المدني هي حالات اكتساب العقار بالإرث أو بنزع الملكية الجبري أو بحكم قضائي. وتطرح الضريبة على من انتقلت إليه الملكية بفعل إحدى الحالات الثلاث المذكورة بعد أن يتقدم إلى الدائرة المالية ببيان خطي يثبت اكتساب الملكية الفعلي، ويكلف بالضريبة اعتباراً من بداية السنة التالية لتقديمه البيان المذكور.

٣- تطرح الضريبة على المالك الفعلي ولو كان مغايراً لقيود السجل العقاري، إذا كان ثمة مانع قانوني أو نظامي يحول دون انتقال الملكية في السجل العقاري وذلك اعتباراً من بداية السنة التالية لحدوث المانع المذكور.

٤- يجوز للدوائر المالية طرح الضريبة في المناطق المحددة أو المحررة على المالك الفعلي في الحالات الأربع[1] حصراً المعددة بالفقرة (٣) من البند /أ/ من المادة (١٨) المعدلة،وضمن الشروط والأحكام المحددة فيها في حال عدم تجاوز قيمة البناء (أي قيمة الإنشاءات المبنية فقط دون قيمة الأرض )،العائد للمكلف الواحد /١٠٠٠٠/ ل. س وفق التقدير المالي النافذ.

٥- في المناطق غير المحددة أو المحررة تطرح الضريبة على المالك الفعلي باعتباره المستفيد من ريع العقار بعد التأكد من ملكيته للإنشاءات بوثائق تقبلها الدوائر المالية.

---

[1] يجوز لوزير المالية تطبيق الفقرة السابقة (طرح الضريبة على المالك الفعلي )في الحالات التالية على ألا تتجاوز قيمة البناء بالنسبة للمالك الفعلي /١٠٠٠٠/ ل.س وعلى أن يتم إثبات الملكية بسند رسمي أو سند ثابت التاريخ : { - تخلف أقساط من ثمن العقار المباع بالتقسيط في ذمة المشتري لمصلحة الإدارات والمؤسسات العامة والدوائر الوقفية والمؤسسات ذات النفع العام . – وفاة المالك وعدم التمكن من حصر إرثه بسبب تعاقب الوفيات بعده لأكثر من درجة واحدة . – نزوح المالك منذ مدة لا تقل عن /٥/ سنوات . – عدم توفر السيولة لدى أصحاب الدور الصغيرة التي لا يتجاوز ريعها السنوي ٢٥٠ ل.س.)

٦ً- في حال انتقال الملكية إلى الغير، يكلف المالك الجديد بالضريبة وفقاً لما يلي:

في المناطق المحددة و المحررة: اعتباراً من بداية السنة التالية لتاريخ تثبيت عملية الانتقال في قيود السجل العقاري دون الحاجة إلى تقديم أيّ بيان.

في المناطق غير المحددة: اعتباراً من بداية السنة التالية لتقديم بيان خطي يثبت انتقال الملكية إلى الغير.

٧ً- تطرح الضريبة في حال إقامة الإنشاءات على الأملاك العامة، على واضعي اليد بعد التثبت من ملكيتهم للإنشاءات على هذه الأراضي، باعتبار أن القوانين النافذة لا تجيز لهم تملك هذه الأراضي وتسجيلها على أسمائهم في السجل العقاري.

٨ً- بموجب المادة (٤) من القانون رقم /٤٦/ لعام ١٩٧١، أصبح مشترو العقارات والعرصات من الدوائر والمؤسسات العامة والأوقاف والبلديات مكلفين بالضريبة اعتباراً من بداية السنة التالية للسنة التي يصدق فيها البيع من المراجع المختصة. لذلك أصبح لزاماً على الجهات المذكورة أن تقدم للدوائر المالية إعلاماً بالبيوع التي تجريها على عقاراتها وتواريخ تصديقها لتطبيق التكليف الضريبي على المشترين عملاً بأحكام المادة (٤) المشار إليها سابقاً وعلى الدوائر المالية تحري هذه البيوع عند اللزوم ضماناً لحقوق الخزينة العامة.

ولا بد من الإشارة الى أنه في حال تعدد المكلفين، تطرح الضريبة عليهم بالتكافل والتضامن ما لم تكن الحصص مسجلة أصولاً في السجل العقاري، أو قدمت بها وثائق تقبل بها الدوائر المالية بالنسبة للمناطق غير المحددة وتطرح الضريبة في الحالات المشار إليها على أساس الحصص المحددة المذكورة على أنه يحق للشريك دافع الضريبة في جميع الأحوال الرجوع على شركائه في الملك بما دفعه من الضريبة عن مجموع الحصص. أما فيما يتعلق بالآلات فيمكن إثبات الحصة بجميع وسائل الإثبات المقبولة.

### ٢.٧.٢. مطرح الضريبة على ريع العقارات.

إن مطرح الضريبة هو ريع العقار، أي بدل إيجاره المقدر لدى الدوائر المالية المعمول بها في قوانين الإيجار وذلك من معدل (٥%) من القيمة إلى (٨%) حسب نوع الاستعمال. وبالمعنى المقصود بالعقار كما حددته المادة (٢) من القانون رقم /١٧٨/ لعام ١٩٤٥ المعدلة بالـ م.ت. رقم /١٤٨/ لعام ١٩٦٤. وبالقانون رقم /٨٣/ لعام ١٩٧٩:

تعتبر عقارات بالمعنى المقصود وبالقانون المذكور وتخضع للتكليف بضريبة ريع العقارات وفق الأحكام الواردة فيه:

**أ- جميع الإنشاءات المعدة للاستعمال على اختلاف أنواعها وتخصصها.** ويقصد بها جميع الإنشاءات المبنية مهما كان نوعها ومهما كانت صفة إشغالها أو استخدامها، سواءً من قبل مالكها أو شاغلها، والأصل أن جميع العقارات المبنية تخضع للتكليف بضريبة ريع العقارات والإعفاء هو الاستثناء.

**ب- القسم الذي لا تتجاوز مساحته /١٠٠٠/ م٢ من الأراضي المتصلة بالإنشاءات المذكورة في الفقرة (أ)** السابقة والمتممة لها مثل الحدائق والساحات ... الخ. حيث يخضع هذا القسم من الأراضي إلى الضريبة،بعد أن يقدر مع البناء المشاد على العقار،وتضاف قيمته إلى قيمة البناء ويوحد معه لدى تقدير الريع الخاضع للتكليف ويكون تكليف هذه الإنشاءات بالاستناد إلى الريع الإجمالي المتكون[1]

ويمكن استخلاص المبادئ العامة في كيفية معالجة المساحات الملحقة بالمباني والإنشاءات:

١- إذا كانت مساحة الحدائق والساحات الملحقة بالإنشاءات والمتممة لها تزيد عن /١٠٠٠/ م٢ فيفصل ما زاد عن هذه المساحة، ويعتبر عرصة عادية أو عرصة تجارية أو مهنية حسب نوع الاستخدام وتقدر قيمتها حسب قواعد تقدير قيم الأراضي.

٢- إذا كانت مساحة الحدائق والساحات الملحقة لا تبلغ /١٠٠٠/ م٢، فتعتبر بكاملها تابعة للبناء وتقدر كامل مساحة العقار وفق أصول التقدير النافذة.

**مثال (١):** عقار مساحته الكلية /٨٥٠/ م٢ ومساحة البناء في الطابق الأرضي/٢٠٠/ م٢، سعر متر الأرض /١٨٠/ ل.س ، حصة الطابق الأرضي من ثمن الأرض (٣٠%)، فيكون حساب قيمة العقار كما يلي: ثمن البناء: ٢٠٠ × ١٥٠ = ٣٠٠٠٠ ل.س (باعتبار ثمن متر البناء ١٥٠ ل.س ).

ثمن الأرض : ٨٥٠ × ١٨٠ × ٣٠% = ٤٥٩٠٠ ل.س .

القيمة المقدرة للعقار: ٣٠٠٠٠ + ٤٥٩٠٠ = ٧٥٩٠٠ ل.س.

**مثال (٢):** عقار مساحته الكلية /١٨٠٠/ م٢ ضمن بناء مساحته /٢٠٠/ م٢ بالطابق الأرضي والجزء الباقي من الأرض عبارة عن حديقة مسوّرة، تستخرج قيمة العقار ضمن نفس المعطيات السابقة كما يلي: قيمة البناء : ٢٠٠ × ١٥٠ = ٣٠٠٠٠ ل.س.

قيمة الجزء من العقار المتصل بالبناء حتى ١٠٠٠ م٢:

١٠٠٠ × ١٨٠ × ٣٠% = ٥٤٠٠٠ ل.س.

قيمة الجزء الباقي من مساحة العقار:

١٨٠٠ −(١٠٠٠ + ٢٠٠ ) × ١٨٠ = ١٠٨٠٠٠ ل.س.

[1] بالكتاب المشترك رقم ١٠١٨٣/١٤/٨ تاريخ ١٩٥١/١٠/١.

ويخضع للتكليف بضريبة العرصات ضمن الشروط المحددة في القانون.

**القيمة الكلية للعقار:**

٣٠٠٠٠ + ٥٤٠٠٠ + ٠١٠٨٠٠ = ١٩٢٠٠٠ ل.س.

ج – الأراضي المستعملة لأغراض تجارية أو مهنية. وهي كلّ أرض استعملت لأغراض تجارية أو مهنية ولممارسة مهنة أو حرفة عليها، وتعتبر عقاراً بالمعنى المقصود بالقانون وتخضع للتكليف بضريبة ريع العقارات مهما بلغت مساحتها وأياً كان موقعها[١].

د – الآلات والأدوات الصناعية في المعامل و المصانع.

عدل التشريع الجديد الصادر بموجب الفقرة (أ) من المادة (١) من الـ م.ت. رقم /١٤٨/ تاريخ ١٩٦٤/١٢/٢٢، المعدل لأحكام المادة (٢) من قانون ضريبة ريع العقارات، أسس تكليف الآلات والأدوات الصناعية بالضريبة العقارية،وقضى بإعفاء آلات وأدوات المعمل الواحد التي يزيد ريعها السنوي المقدر على /٣٠٠/ ل.س.

أما إذا تجاوز ريع آلات المعمل عن /٣٠٠/ ل.س، فتكلف الآلات عن الريع بكامله، وبذلك حل مقياس جديد يعتمد على مقدار الريع بدلاً من عدد اليد العاملة الذي كان معمولاً به بالتشريع السابق قبل التعديل.

ولتحديد مدى خضوع الآلات للتقدير من عدمه، وبالتالي مدى خضوعها للضريبة، لا بدّ من الرجوع إلى عدة عوامل هي:

- الريع السنوي المقدر لهذه الآلات من قبل اللجان المختصة.
- نوع الآلة وطبيعة عملها.
- نوع المنشأة الموجودة فيها الآلة وطبيعة عملها.

وبشكل عام تخضع للتكليف بضريبة ريع الآلات: الآلات والأدوات الصناعية الموجودة في المعامل والمصانع التي تعمل على تغيير شكل المنتج إذا كان ريعها السنوي المقدر يزيد عن /٣٠٠/ ل.س.

ولابدّ من الإشارة إلى أنّه عند تقدير قيم الآلات والأدوات الصناعية يجب أن تراعى الاعتبارات التالية:

تحديد ثمن تكلفة الآلة عند بدء التشغيل، ويشمل ثمن الكلفة (قيمة الشراء + جميع التكاليف المتعلقة حتى تصبح الآلة جاهزة للاستخدام على ارض المنشأة).

---

[١] كتاب مشترك رقم ٢٥/١٥/٣٦٣١٧ تاريخ ١٩٨٦/١١/٢٠.

يستخرج ثمن التكلفة المشار إليه أعلاه من الفواتير والوثائق الرسمية وقيود المستثمر وكذلك فواتير الشراء الصادرة عن البائع، وفي حال عدم إبراز المكلف للوثائق المذكورة، فتقدّر قيمة الآلات بشكل مباشر وفق الأسعار المماثلة في السوق وبالاستعانة بخبرة ذوي الاختصاص عند اللزوم.

تحديد تاريخ بدء تشغيل الآلات والأدوات الصناعية بكافة الوسائل الممكنة بما في ذلك القيود المحاسبية للمكلف، ويكون بدء التكليف الضريبي اعتباراً من بداية السنة التالية لتاريخ التركيب وبدء التشغيل.

تقدر قيمة الآلات والأدوات الصناعية حسب سنوات استعمالها، وبعد تنزيل ما يعادل استهلاكها وذلك وفق الأسس التالية:

**أ ـ الآلات والأدوات الصناعية التي سبق تكليفها بالضريبة وأعيد تقديرها لأي سبب كان[1]. وهنا يوجد** حالتين:

الحالة الأولى: إذا كان قد مضى على استعمالها أكثر من/١٠/ سنوات، فتقدر قيمتها على أساس وسطي قيمة هذه الآلة في السنتين الأخيرتين للسنوات العشر لبدء استعمالها، بعد تنزيل الاستهلاك السنوي بمعدل ١٠% من كلفة الشراء.

الحالة الثانية: الآلات التي لم يمضِ على استعمالها/١٠/ سنوات، فتقدر قيمتها بتنزيل قسط الاستهلاك السنوي ١٠% من تكاليف الشراء عن كل سنة من سنوات استعمالها، بدءاً من السنة التالية لتاريخ التشغيل الفعلي، فنحصل على القيمة الدفترية للآلة ثم يضاف هذا الرصيد إلى قيمة الآلة في السنة العاشرة ويؤخذ وسطي الرقمين أساسا للقيمة بتاريخ التقدير.

ب- الآلات والأدوات الصناعية التي تقدر قيمتها لأول مرة لغرض تكليفها بضريبة ريع العقارات.

تطبق عليها أحكام تعليمات التقدير رقم /٧٩/١٢/ الصادر بكتاب وزارة المالية رقم ٢٤٦٧٤ — ٢٤/٨ تاريخ ١٩٧٩/١١/١١ ووفقاً للمعادلة التالية:

$$\frac{\text{ثمن تكلفة الآلة} + \text{قيمة الآلة في السنة العاشرة}}{٢}$$

وهي القيمة الخاضعة للتكليف طيلة مدة التقدير العام. علماً أن التعليمات السابقة لا تطبّق على الآلات والأدوات الصناعية غير الخاضعة للتكليف بضريبة ريع العقارات وبالتالي فإنه يتم تقدير قيمة هذه الآلات عند اللزوم بالأسعار الرائجة لها بتاريخ التقدير.

هـ — الإنشاءات على الهيكل.

[1] تعليمات رقم ٧١ – ١٤١٩ – ٣٦/٨ تاريخ ١٩٦٥/٢/٦.

لم تكن الإنشاءات المبنية وغير المنجزة أو المكتمل بناؤها للغاية المخصصة لها تخضع للتكليف بضريبة ريع العقارات بموجب النصوص التشريعية السابقة، إلى أن صدر القانون رقم /٨٣/ تاريخ ١٩٧٩/١٢/١٢/ فأخضع الإنشاءات على الهيكل لضريبة ريع العقارات اعتباراً من ١٩٨٠/١/١/. ويقصد بالإنشاءات على الهيكل، كل إنشاء غير منجز البناء ويجري تكليفها بدءاً من السنة التالية لانتهاء البناء على الهيكل.

### ٤.٧.٣. أسس تقدير قيمة العقار وتحديد ريعه.

**٣-٧-٤-١- لجان التقدير – تشكيلها ومهامها وأسلوب عملها.**

نصت المادة (١٠) من قانون ضريبة ريع العقارات رقم /١٧٨/ لعام ١٩٤٥ ، المعدلة بالـ م.ت. رقم /١٤٨/ لعام ١٩٦٤، ( على أن تتولى تقدير قيم العقارات وتحديد ريعها لجان بدائية تؤلف في مراكز المحافظات والمناطق وبقرار من وزير المالية كما يلي:

- ❖ موظف مالي رئيساً.
- ❖ مهندس من دوائر المساحة أو من دوائر الشؤون البلدية والقروية ( مدير الخدمات الفنية حالياً ) عضواً، أو موظف من إحدى الدوائر والمؤسسات العامة ذات الطابع الإداري.
- ❖ خبير من جدول الخبراء المشار إليه في المادة /١٧/ عضواً . )

كما ويتم النظر باعتراضات المكلفين واعتراضات الدوائر المالية على التقدير البدائي للعقارات الجلوي من قبل لجان التقدير البدائية المذكورة في الفقرة السابقة لجان استئنافية تشكل حسب مضمون المادة (١٥) من القانون على النحو التالي:

**– في مراكز المحافظات:**

- ❖ أكبر موظف مالي (مدير المالية) أو موظف مالي من المرتبة الثالثة على الأقل رئيساً.
- ❖ مدير أو رئيس المصالح العقارية (مدير السجل العقاري) أو مدير أو رئيس دوائر الشؤون البلدية والقروية (مدير الخدمات الفنية حالياً) أو مهندس أو موظف من المصالح أو الدوائر المذكورة من المرتبة الثالثة على الأقل عضواً.
- ❖ خبير من جدول الخبراء المشار إليه في المادة (١٧) من القانون المذكور عضواً.

**– في مراكز المناطق:**

- ❖ مدير المال رئيساً.
- ❖ مهندس من الدوائر العقارية أو من مديرية الخدمات الفنية عضواً.
- ❖ خبير من جدول الخبراء عضواً.

ويلحظ أن قرارات اللجان الاستئنافية المذكورة أعلاه قطعية وغير قابلة للطعن بأيّ طريق من طرق المراجعة بما فيها القضاء الإداري.

تقتصر مهام اللجنة البدائية والاستئنافية على تقدير قيم العقارات والآلات والأدوات الصناعية وتحديد ريعها السنوي الخاضع للضريبة حصراً، وكذلك تحديد قيم العقارات والأراضي لاستيفاء الرسوم العقارية، أو رسوم التركات والهبات والوصايا.

ونبين فيما يلي الأحكام الأساسية المتعلقة بواجبات لجان التقدير وأسلوب عملها المستخلصة من أحكام القانون رقم /١٧٨/ لعام ١٩٤٥ وتعديلاته، وتعليمات التقدير الصادرة عن وزارة المالية:

١ً - تقوم لجان التقدير البدائية بتنظيم محضر التقدير وتثبيت القيمة المقدرة للعقار وتوقيعه من أعضاء اللجنة فور الانتهاء من الكشف عليه وقبل مغادرتها لموقع العقار.

٢ً - يحقّ للجان التقدير أن تشير إلى تاريخ ختام الإنشاء وتاريخ بدء التكليف على قرارات التقدير حسب ما يثبت لديها من الوثائق المتوفرة ومن الاستعلام لتعتمده الدوائر المالية في التكليف وذلك عندما لا يوجد ما يتعارض مع ذلك[١].

٣ً - يعتبر أعضاء اللجنة الفنيون (من العناصر الهندسية أو العقارية) مكلفين بالدلالة على العقارات على ضوء المخططات والقيام بأعمال القياس اللازمة وبتدوين القياسات على مسودات تقدير قيم العقارات وفق النموذج المعتمد.

٤ً - يعاون لجنة التقدير في عملها كاتبان يتعاونان في نقل صلاحيات بيانات السجل الأساسي للعقارات المطلوب تقديرها وفي مسك مجلدات قرارات التقدير ومسودات حساب القيم وفي مسك الأضابير والمخططات اللازمة وتدوين ما يمليه عليها رئيس اللجنة.

٥ً - في المناطق غير المحددة وغير المحررة أو في المناطق غير المنظمة، يجوز أن يرافق اللجنة مختار المحلّة أو القرية للدلالة على العقارات على أنه لا يحق له الاشتراك في مداولات وقرارات اللجنة.

٦ً - يتمّ نقل عناصر التقدير من المسودة إلى القرار فإذا دعت الضرورة إلى إجراء أي شطب أو تعديل على نسخ قرار التقدير فيجب أن يوثق ذلك بتواقيع جميع أعضاء اللجنة. ويحظر إجراء أي تعديل في القرار بعد تسليم صاحب العلاقة نسخة قراره .. كما توقع مسودات حساب القيم من كامل أعضاء اللجنة أيضاً ويدون كاتب اللجنة الذي تولّى إعدادها اسمه وتوقيعه في أقصى الجانب الأيمن منها.

---

[١] كتاب مشترك رقم ١٩٦٤/٨/٣٦ تاريخ ١٩٦١/٢/٤.

٧ً- يتبع في المناطق المحددة والمحررة تسلسل أرقام المحاضر (في حالة التقدير العام) وتسلسل أرقام المقاسم في المحضر الواحد (في جميع حالات التقدير ).

٨ً- إذا صادفت اللجنة عقارات مبنية مغلقة و لم تتمكن من دخولها لأخذ أوصافها وقياساتها يلجأ إلى اتخاذ التدابير القانونية بالاتفاق مع النيابة العامة في مراكز المحافظات وقاضي الصلح في المناطق والقرى التابعة لها، لفتح العقارات المذكورة بحضور مختار المحلة أو القرية.

٩ً- في المناطق غير المحددة والمحررة، يبدأ التقدير (في حالة إجراء تقدير عام) في كل منطقة كتلة عقارية محاطة بأملاك عامة من نقطة معينة فيها، ثم تدور اللجنة حول المجموعة من جهة اليمين، مقدرة كل عقار بالتسلسل حتى تعود إلى النقطة التي انطلقت منها. وتضع لكل كتلة عقارية رقماً متسلسلاً ليتم الانتقال من كتلة إلى أخرى حسب رقم التسلسل الموضوع من قبل اللجنة.

١٠ً- في المناطق غير المحددة والمحررة يثبت في حقل (اسم واضع اليد) مالك أو مالكي العقار المقدر وحصص كل منهم بعد التثبت من صحة الملكية بمختلف وسائل الإثبات الممكنة. وفي حال عدم معرفة اسم المالك، يثبت اسم واضع اليد حكماً. كما يسجل في حقل الملاحظات، اسم الشاغل في العقارات التجارية والمهنية ونوع الاشغال، ونلفت النظر إلى أنّه لا يجوز تثبيت اسم الشاغل في مكان المالك أو واضع اليد المبين في متن قرار التقدير.

١١ً- يحظر على لجنة التقدير اتخاذ القرار دون معاينة العقار في مكانه.

**أسلوب عمل اللجنة وكيفية إجراء التقدير.**

١ً- على لجان التقدير أن تتحرّى حدود العقارات وتجري قياس المساحات للأجزاء المبنية من العقار، وإذا كانت المواد المستخدمة في البناء من أنواع مختلفة مثلاً، فيجب قياس مساحة كل نوع على حدة، وتثبيت ذلك على مسودة حساب القيم لتحديد السعر المناسب لكل نوع من أنواع البناء لدى تحقيق القيمة الإجمالية لبناء العقار. وفي جميع الأحوال يجب أن تطابق مساحة الأرض المبنية المقاسة والمساحة الباقية غير المبنية إجمالي مساحة العقار كما وردت في صحيفة القيد العقاري.

٢ً- تطلع اللجنة قبل إجراء الكشف على مواصفات القيد المالي للعقار كما هي واردة في الصحيفة اليمين من السجل الأساسي ثم تجري اللجنة الكشف ومقابلة المواصفات المذكورة أعلاه على واقع مشتملات العقار، فإذا تبين بالكشف أن واقع مشتملات العقار مطابقة للوصف المالي السابق فيكتفي أثناء الوصف بعبارة مطابق - أما الإنشاءات الجديدة والمضافة أو المعدلة، فتذكر أوصافها بالتفصيل مع بيان نوع المواد المستعملة في البناء والترتيب الطابقي وميزات الموقع وغيرها من الأوصاف الإضافية التي يمكن أن تؤثر في تحديد القيمة التقديرية للعقار.

٣ً – يتبع أسلوب موحد في وصف مشتملات العقار والتعابير المستخدمة في ترتيب العقار طابقيـــاً. كما يضاف عادة اتجاه كل شقة أو وحدة سكنية وذلك لسهولة الدلالة في حال عدم توفر مشاريع إفراز فنية (أرقام المقاسم ).

٤ً – الأصل أن يقدّر لكل مقسم من العقار أو المحضر الواحد قيمة وريع خاصان به. إلا أنّ المقســـم الواحد أحياناً، قد يقسم واقعياً إلى عدة أقسام مستقلة، وفي هذه الحالة يقدر كل مقسم مستقل بقـــرار خاص به على أن تدرج كل الأقسام المقدرة تحت نفس رقم المقسم الوارد في قيود السجل العقـاري، إلى أن يتم إفراز هذه الأقسام عقارياً وإعطائها أرقام مقاسم جديدة.

٥ً – يعالج الطابق الذي أضيف على البناء والمنشأ خلسة بدون ترخيص كما يلي:

إذا كان السطح الذي أنشئ عليه ذا مقسم مستقل، فيدرج على صحيفة هذا المقســـم، ويعطـى رقمه.

إذا كان السطح الذي أنشئ عليه لا يحمل رقم مقسم مستقل، بل يتبع الطابق الذي تحتـــه مباشـــرة، فيدرج الطابق المنشأ خلسة على نفس رقم مقسم الطابق الذي تحته دون الإخلال بمبدأ اتخاذ قرار تقديـــر مستقل به.

٦ً – إذا كان العقار مسجّلاً في السجل العقاري على أنه بناء، وأوصافه الراهنة لدى إجراء الكشـــف مطابقة لما ورد في السجل العقاري، فيكتفي بتدوين عبارة (الأوصاف مطابقة ) دون الحاجة إلى إعـــادة ذكر الأوصاف. أما المقاسم والأجزاء التي حدثت فيها تبديلات بالزيادة أو النقصان، فيجب أن توصـف وصفاً دقيقاً دون الاكتفاء بذكر التبدلات فقط.

٧ً – إذا كان العقار مسجلاً في القيود العقارية على أنه بناء، وتبين للجنة أن البناء قد هـــدم وتـرك أرضاً غير مبنية أو أرضاً مفرزة عملياً إلى عدة قطع ذات استعمالات مختلفة، فيقدر العقار وفق الوضـــع الراهن ويثبت نفس رقم العقار الذي كان عليه البناء على قرار أو قرارات التقدير الجديدة.

٨ً – العقارات المهدومة والملحقة بالأملاك العامة –كلياً أو جزئياً– لا تخضع للتقدير حتى ولو لم يثبت ذلك في قيود السجل العقاري، على أن يجري التحري عن هذا الأمر، والسؤال عنه من الدوائر المختصة. كما لا يدخل في مساحة العقار ما اقتطع منه للمزافق العامة — شارع أو حديقة عامة — حتى ولو كـــان تنـــزيل القسم المقتطع لم يتم في السجل العقاري.

٣-٧-٤-٢- تدقيق قرارات التقدير والاعتراض عليها.

تخضع قرارات التقدير البدائية للعقارات للتدقيق والمشاهدة من قبل ممثلي الخزينة، سواءً في حالة التقدير العام، أوفي حالة التقدير الفردي والعرضي، ضمن المهل القانونية والمحددة للاعتراض، ووفقاً للأسس والمبادئ العامة التالية:

**في حالة التقدير العام:**

يتولّى دراسة قرارات التقدير البدائية في حالة التقدير العام مجموعة من مراقبي اللجان، تصدر قرارات تسميتهم عن وزير المالية. بناء على اقتراح المالية المختصة يرتبطون بلجان الإشراف المحلية المشكلة في المحافظات ويتولون الأعمال التالية:

١ً- تدقيق جميع قرارات التقدير حسابياً وقانونياً على ضوء وعناصر القيمة في كل قرار تقدير وعلى ضوء تعليمات أسس التقدير العام النافذة.

٢ً- موافقة لجان التقدير في بعض أعمالها لمراقبة سير عملها، وكيفية ممارستها لصلاحياتها في التقدير ومدى تناسق عمل اللجنة مع بقية لجان التقدير العام.

٣ً- استئناف القرارات التي يظهر من التدقيق أنها اتخذت بشكل يخالف القانون وتعليمات التقدير النافذة، أو التي يظهر منها أن اللجنة قد استعملت صلاحياتها أثناء التقدير في غير محلها.

في الحالة الأولى (مخالفة القانون و التعليمات) فإن استئناف القرارات يجري تلقائياً.

في الحالة الثانية (المتعلقة بصلاحيات اللجنة) فيجري بالاتفاق مع مدير المالية.

٤ً- تقديم بيان أسبوعي بخلاصة أعمال اللجنة ومجمل ملاحظاته على أعمال التقدير.

٥ً- التأشير على سجلات الوارد وسجل طلبات إعادة النظر بعد إقفال السجلات المذكورة في نهاية المهلة القانونية المحددة للاعتراض.

**في حالات التقدير الأخرى:**

١ً- يعتبر رئيس الضرائب المباشرة، ممثلاً للدوائر المالية في مركز عمله - وذلك فيما يتعلق بمشاهدة قرارات لجان التقدير المشكلة في مركز المحافظة، عدا اللجنة التي يرأسها رئيس الواردات - ويحقّ له تقديم طلبات الاستئناف عن طريق مدير المالية أصولاً.

٢ً- يعتبر رئيس الواردات ممثلاً للخزينة فيما يتعلق بمشاهدة قرارات التقدير الصادرة عن اللجنة التي يرأسها، رئيس الضرائب المباشر في مركز المحافظة، أو اللجان الأخرى في المنطقة.

٣ً- يقوم مدير المالية بمشاهدة القرارات الصادرة عن اللجنة التي يرأسها رئيس الواردات في مركز المحافظة (مدير المال فيما يتعلق بمركز المنطقة).

وفي الحالات التي يقوم فيها رئيس الواردات، ورئيس الضرائب المباشرة باستئناف القرار البدائي، فلا بدّ من عرض الموضوع على مدير المالية بمذكرة تفصيلية لبيان أسباب الاستئناف، وللمدير الحق في حفظ الطلب إذا لم يقتنع بالأسباب الواردة في طلب الاستئناف[1].

تسجل طلبات إعادة النظر المقدمة من قبل مراقبي التقدير العام أو مراقبي اللجان المكلفين في ديوان المالية، في سجل طلبات إعادة النظر الذي يمسك من قبل كاتب اللجنة الاستئنافية وعلى الكاتب المذكور أن يدقق في الاعتراض المقدم من قبل المكلف، ويقطع الإيصال اللازم بالتأمين وأجور اللجنة الاستئنافية ضمن المهلة المحددة للاعتراض، وأن يبين المكلف في اعتراضه العنوان المختار للتبليغ والقيمة والريع اللذين يقبل بهما، وان يلفت نظر المكلف إلى أن نقص أحد الشروط المذكورة أعلاه، يؤدي إلى رد الاعتراض شكلاً.

**٣-٧-٤-٣- إعادة تقدير العقارات.**

**تخضع إعادة تقدير العقارات لأصول وأحكام قانونية محددة في حالتين هما:**

حالة التقدير العام الموضحة إجراءاته في المادة (١١) المعدلة من قانون ضريبة ريع العقارات.

حالة التقدير العرضي في الحالات والشروط المحددة في المادة (٢٢) المعدلة من القانون المذكور.

**- في حالة التقدير العام:**

تخضع جميع العقارات للتقدير العام كل عشر سنوات مرة ، مهما كان تاريخ التقدير السابق لهذه العقارات، وتتم عملية التقدير العام وفق المبادئ و الأحكام المنصوص عنها في المادة (١١) المعدلة من هذا القانون والتي تضمنت ما يلي:

١ً- يذاع تاريخ بدء التقدير العام في كل منطقة أو قرية قبل ثلاثين يوماً على الأقل، بإعلان ينشر في الجريدة الرسمية، أو في بعض الصحف، ويعلق في المحلة أو القرية بمعرفة المختار، وينظم محضر بكيفية الإعلان.

٢ً- ينظم رئيس لجنة التقدير فور انتهاء أعمال التقدير العام في كل منطقة محضراً بالواقع وبالاستناد إلى هذا المحضر، يعلن أكبر موظف مالي في المنطقة أوفي مركز المحافظة ختام أعمال التقدير ووضع قوائمه في الدوائر المالية ليطلع عليها المكلفون.

٣ً- يتم الإعلان عن ختام أعمال التقدير العام بإعلان يلصق على باب مالية المنطقة أو مركز المحافظة، وينشر بعد ذلك في الجريدة الرسمية، ويذاع على المكلفين بغير ذلك من الطرق التي تحددها وزارة المالية.

---

[1] تعليمات وزارة المالية ٨١/٧ برقم ١٦٤٩٤ - ١/٢٥ تاريخ ١٩٨١/٧/١٥.

- التقدير العرضي:

وهو إعادة تقدير العقارات بعد ختام أعمال التقدير العام وخلال مدة نفاذه المحددة بعشرة سنوات لأحد الأسباب الوارد ذكرها في المادة (٢٢) المذكورة أعلاه وهي[1]:

- ❖ حدوث تبدّل على قيم عقاراتِ حيّ أو قرية أو مدينة معينة بشكل عام لسبب ثابت ومحدد بمقدار ٢٥% زيادة أو نقصاناً ولا يشمل ذلك التبدلات التي يمكن أن تطرأ على قيمة عقار معين بالذات.
- ❖ إفراز العقار.
- ❖ دمج عقار مع عقار أو عقارات أخرى مجاورة.
- ❖ حدوث تبدل في الأوصاف الأساسية للعقار، علماً بأن التبدلات الطفيفة التي يمكن أن تطرأ على أوصاف بعض العقارات أو تقسيماته الداخلية ليست مبرراً كافياً لإعادة التقدير.
- ❖ بناءً على طلب المالك أو المستأجر أو الدوائر المالية للعقارات المشمولة بالزيادة المنصوص عنها في المادة الأولى من القانون /٣٥/ لعام ١٩٧٥، عدا العقارات المخصصة للسكن والعقارات المؤجرة للدولة قبل تاريخ ١٩٧٠/٩/٧، شريطة أن يكون قد مضى على آخر تقدير مالي لها مدة لا تقل عن ثلاث سنوات.
- ❖ لتصفية رسوم التسجيل العقاري إذا كانت القيمة المقدرة للعقارات الخاضعة للرسوم المذكورة تعود لتقدير ما قبل عام ١٩٦٥.
- ❖ لتصفية رسوم التركات والهبات، إذا كانت القيمة المقدرة لعقارات التركة تعود لتقدير ما قبل عام ١٩٦٥. أي أن تكون القيمة المقدرة سابقاً لهذه العقارات غير صالحة لتصفية التركات، باعتبارها لا تمثل القيمة الفعلية النافذة بتاريخ الوفاة.

وفيما عدا الحالات المذكورة أعلاه، تكون إعادة التقدير الجارية للعقارات، باطلة، لمخالفتها لأحكام القانون. وتلغى كافة الآثار الناجمة عنها.

---

[1] تقتصر المادة المذكورة على الفقرات أ - ب - ج - ء - حصراً ، أما الفقرة هـ فهي بموجب القانون ٣٥ لعام ١٩٧٥ أما و - ز - فهي بموجب تعليمات وزارة المالية والقوانين المرتبطة وذات العلاقة .

## أحكام عامة:

تقدير حصة من عقار مملوك على الشيوع: أقرب القوانين النافذة، مبدأ اقتسم الملكية على الشيوع اتفاقاً، لذلك يكون ضمن حق المالك تقدير قيمة خاصة بالحصة التي يملكها على الشيوع من أجل تسجيلها في قيود السجل العقاري بغض النظر عما أشيد على العقار المشاع من قبل المالكين الآخرين على حصصهم. لذلك يصار إلى تقدير قيمة الجزء الذي يملكه مالك ما على الشيوع بعد إثبات ملكيته لهذه الحصة مع ما أقيم عليها من إنشاءات بسند رسمي. على أن تكون هذه الحصة معروفة ومحددة، ويتم تحديدها في ضوء العقود والوثائق المبرزة، وسؤال الجوار والمختار عند اللزوم[١].

التقدير بموجب مشروع إفراز فني: إذا كانت المقاسم موضوع مشروع الإفراز مقدرة سابقاً وأوصافها مطابقة للمشروع الفني، فلا يجوز إعادة تقديرها ثانية، وتقوم لجان التقدير بتثبيت أرقام المقاسم على قرارات التقدير السابقة المطابقة لكل مقسم، أما إذا اختلفت أوصاف المقاسم الواردة في المشروع الفني مع الأوصاف المقدرة سابقاً، فلا بدّ من إعادة تقدير المقاسم التي اختلفت أوصافها[٢].

الإضافات الجديدة على الإنشاءات: في حال إضافة أقسام سكنية إلى بناء قديم فيقدر الجزء الجديد وفق أسس التقدير النافذة بتاريخ الإنشاء، وتضاف القيمة الجديدة إلى القيمة السابقة المقدرة للعقار القديم، بحيث يؤلف مجموع القيمتين القيمة الكلية للعقار[٣].

تقدير العقارات المشتراة من الدولة: تعمد بعض لجان التقدير إلى تقدير قيم العقارات بأقل من قيمة شرائها من البلديات أو الدوائر الحكومية. وقد تمّ لفت نظر اللجان إلى أن المعيار الواجب اعتماده في تقدير هذه العقارات ، هو القيمة الشرائية الحقيقية لها[٤]. المحاضر الناجمة عن التنظيم : إذا كانت المسلحة المقدرة سابقاً لعقار قائم على المحضر الناجم عن التنظيم ، تقلّ عن مساحة المحضر حسب الوضع الجديد يتبع ما يلي:

١- تقدر قيمة العقار القائم على المحضر حسب وضعه الراهن مع حساب جزء الأرض الملحقة به والتي ينتفع بها،كالوجائب والفسحات وغيرها وتطرح عليه ضريبة ريع العقارات.

٢- تقدر قيمة الجزء الباقي من مساحة المحضر وتكلف بضريبة العرصات[٥].

---

[١] ت ٨٤/٦ برقم ٣٢٠٨١ – ١/٢٥ تاريخ ١٩٨٤/١٢/٢٢.

[٢] ت ٨١/٣ برقم ٢٦٩٥ – ٣١/١٥ تاريخ ١/٢٥/ ١٩٨١.

[٣] كتاب مشترك برقم ٣١٦٧ – ٣٣/١٥ تاريخ ١٩٨٠/٢/١٢.

[٤] كتاب مشترك برقم ٩٦٥٥ – ٣٦/٨ تاريخ ١٩٧٦/٤/٨.

[٥] بلاغ رقم ٩٩/ب – ٣٦/٨ تاريخ ١٩٧٦/٣/٩.

### ٣-٧-٤-٤- الإضافة على الضريبة وقيم العقارات.

#### ٣-٧-٤-٤-١- القانون رقم /٣٥/ تاريخ ١٩٧٥/١٢/٣١.

بعد أن تم التقدير العام الجاري في عام ١٩٦٥، أخذت قيم العقارات بالتغيّر باتجاه الزيادة بدءاً من عام ١٩٧٠، وبعد دراسة موضوع إعادة تقدير قيم العقارات في عام ١٩٧٥، من قبل الحكومة في ضوء القانون النافذ، تقرر عدم إجراء تقدير عام للعقارات وصدر القانون رقم /٣٥/ لعام ١٩٧٥ متضمناً إضافة نسب محددة على قيم العقارات المقدرة من قبل الدوائر المالية قبل نفاذ القانون المذكور، لتحلّ هذه الإضافة محلّ التقدير العام المنصوص عنه في الفقرة (أ) من المادة (٢٢) المعدلة من قانون ضريبة ريع العقارات. كما تضمن القانون المذكور تعديل بعض أحكام القانون رقم /١٧٨/ لعام ١٩٤٥ وجاء بنصّ خاص يتعلق بمعالجة العقارات المبنية المؤجرة لغير السوريين. وفيما يلي نصّ المواد ذات العلاقة:

مادة (١) – تضاف النسب المبينة أدناه على قيم العقارات المقدرة من قبل الدوائر المالية وفق ما يلي:

١٠٠% على القيم التي تم تقديرها مالياً للأعوام ١٩٦٥ ولغاية ١٩٦٩.

٧٥% على القيم التي تم تقديرها مالياً للأعوام ١٩٧٠ ولغاية ١٩٧٢.

٥٠% على القيم التي تم تقديرها مالياً للأعوام ١٩٧٣ ولغاية ١٩٧٤.

لا تشمل الإضافة المنصوص عليها في الفقرة السابقة:

- العقارات المستعملة للسكن.
- الآلات و الأدوات الصناعية في المعامل والمصانع.
- العقارات المشمولة بحكم الفقرة (أ) من البند (١) من المادة الأولى من الـ م.ت. رقم /١٨٧/ تاريخ ١٩٧٠/٩/٧، المؤجرة قبل نفاذه الممنوع على أصحابها إقامة دعوى الغبن.

المادة (٥) – تستوفى ضريبة ريع العقارات بالنسبة للعقارات المؤجرة لغير السوريين سواء كانت لأغراض السكن أو سواها على أساس (البدل الفعلي) الوارد في العقد.

يخفض من البدل الفعلي سنوياً نسبة ١٠% مقابل استهلاك الأثاث في العقارات المفروشة.

تحسب ضريبة ريع العقارات على أساس نسبة الضريبة المحددة في المادة (١٩) من القانون رقم /١٧٨/ وتعديلاته وبنسبة أقصاها ٤٠%.

يشترط في جميع الأحوال أن لا تقلّ الضريبة محسوبة على أساس الريع المقدر مالياً.

المادة (٦) – على مؤجري أو مالكي العقارات المؤجرة أو التي ستؤجر لغير السوريين، تقديم بيان إلى الدوائر المالية المحلية مرفقاً بنسخة عن عقد الإيجار خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ صدور هذا القانون، إذا كان العقار مؤجراً قبل تاريخ صدوره أو من تاريخ إبرام العقد إذا تمّ الإيجار بعد صدوره.

إذا لم يقدم مالك أو مؤجر العقار البيان المنصوص عليه في الفقرة السابقة ضمن المهلة المحددة، أو قدم بياناً مخالفاً للحقيقة، يكلف بغرامة مقدارها "مثلا" الضريبة السنوية المتوجبة على أساس البدل الذي تحدده اللجنة الاستئنافية لتقدير العقارات للعقار موضوع المخالفة.علماً أن القانون /٣٥/ لعام ١٩٧٥ لم يتطرق إلى موضوع طرح ضريبة ريع العقارات على الإنشاءات الجديدة المؤجرة لغير السوريين، و لم يأت بأحكام جديدة في هذا الموضوع، مما يسمح بالعودة إلى أحكام القانون رقم /١٧٨/ لعام ١٩٤٥ وتعديلاته.

وعليه فإن العقارات المعفاة إعفاءً مؤقتاً لمدة سنتين، وأُجرت خلال هذه الفترة لغير السوريين، تبقى معفاة من الضريبة خلال الفترة المذكورة[1].

كما أنّ القانون المذكور لم ينصّ على المكلف بضريبة ريع العقارات بالنسبة للعقارات المؤجرة لغير السوريين، لذلك يجب الرجوع في تحديد المكلف إلى نص المادة (١٨) من قانون ضريبة ريع العقارات.

فإذا قام مالك عقار ما بتأجير عقاره إلى مواطن سوريّ وقام هذا المواطن بدوره بتأجير العقار إلى شخص غير سوري، فإن العقار في هذه الحالة يخضع للقانون /٣٥/ طيلة مدة إعادة التأجير، ويكلف بالضريبة مالك العقار المسجل في قيود السجل العقاري أو المالك الفعلي حسب الحال[2].

**٣-٧-٤-٤-٢- القانون رقم /٢٩/ تاريخ ١٩٧٨/٣/١٥.**

ويتضمن هذا القانون إضافة النسب التالية:

١٠٠% على القيم التي تم تقديرها مالياً للأعوام ١٩٦٥ ولغاية١٩٦٩.

٧٥% على القيم التي تم تقديرها مالياً للأعوام ١٩٧٠ ولغاية١٩٧٢.

٥٠% على القيم التي تم تقديرها مالياً للأعوام ١٩٧٣ ولغاية١٩٧٤.

٢٥% على القيم التي تم تقديرها مالياً للأعوام ١٩٧٥ ولغاية١٩٧٧.

وذلك عن القيم المقدرة للعقارات السكنية، بقصد استيفاء رسوم التسجيل والمعاملات لدى الدوائر العقارية.

وبموجب هذا القانون يتوجب على العاملين في السجل المالي، عند إعطاء بيانات القيد المالي للعقارات المشمولة بأحكامه إضافة النسب المحددة في المادة الأولى من القانون المذكور للقيم المالية المقدرة للعقارات، لتقوم الدوائر العقارية المختصة باستيفاء رسوم التسجيل العقارية ورسوم الطابع المالي على المعاملات الجارية لديها على أساس القيمة المذكورة بعد الإضافة.

---

[1] البلاغ رقم ٣٣٢/ب – ٣٦/٨ تاريخ ١٩٧٦/١٠/١٦.

[2] كتاب مشترك رقم ١٦٦٤٠ – ٢٦/٨ تاريخ ١٩٧٦/٦/١٩.

**٣-٧-٤-٤-٣- القانون رقم /١٥/ الصادر بتاريخ ١٩٩٥/٦/٢٧.**

جاء القانون رقم /١٥/ لعام ١٩٩٥ بديلاً عن إجراء التقدير العام للعقارات السكنية المنصوص عنها في المادة (٢٢) من قانون ضريبة ريع العقارات، التي توجب إعادة التقدير كل عشر سنوات، وذلك بإضافة نسبة مئوية إلى الضريبة المفروضة على العقارات السكنية عن أعوام ١٩٩٦ ولغاية عام ٢٠٠٠.

وجاءت تعليمات وزارة المالية رقم /١٧٦٦٤/١٥/٤٣ تاريخ ١٩٩٥/٧/٨، لتوضيح ما جاء في أحكام القانون المذكور، وقد تضمنت:

إن استيفاء ضريبة ريع العقارات بدءاً من عام ١٩٩٦ ولغاية عام ٢٠٠٠، يتمّ على أساس إضافة نسبة معينة محددة وفقاً لتاريخ نفاذ التقدير المالي الجاري من قبل الدوائر المالية بالنسبة لهذه العقارات السكنية.

استبعد القانون من هذه الإضافة العقارات الأخرى التي لا تستخدم للسكن مثل العقارات التجارية والأراضي الزراعية والعرصات ...، والتي تخضع للأحكام القانونية النافذة بشأنها.

حددت النسبة المضافة على ضريبة ريع العقارات السكنية كما يلي:

١٥% إلى الضريبة على العقارات السكنية الساري تقديرها المالي بدءاً من أول عام ١٩٦٦ ولغاية عام ١٩٧٥.

١٠% إلى الضريبة على العقارات السكنية الساري تقديرها بدءاً من أول عام ١٩٧٦ ولغاية عام ١٩٨٥.

٧% إلى الضريبة على العقارات المذكورة الساري تقديرها المالي بدءاً من أول عام ١٩٨٦ ولغاية عام ١٩٩٥.

تعتبر هذه الإضافة ذات صفة تراكمية.

لا تشمل الإضافة إلا أصل الضريبة المقدرة.

تعتبر الإضافة المقدرة شاملة لرسم الحراسة.

لا تطبق الإضافة المشار إليها على ضرائب ريع العقارات السكنية المؤجرة لغير السوريين.

يتمّ حساب هذه الإضافة على ضريبة كل عقار على حده، تبعاً لبدء سريان تقديره المالي، وذلك بالنسبة للمكلف الذي يملك عدة عقارات سكنية، ثم يستوفى إجمالي الضرائب على العقارات المملوكة للمكلف.

يعتبر هذا القانون بمثابة تغطية للفراغ القانوني الناجم عن إجراء التقدير العام السكني، وذلك عن الفترة الممتدة ما بين ١٩٩٠/١/١ ولغاية عام ١٩٩٥.

إن العقارات السكنية التي يتم تقديرها في عام ١٩٩٦وما بعد، لا تشملها هذه الإضافة، وضـــــرورة مراعاة هذا الموضوع عند التقدير المالي للعقارات السكنية عن أعوام ١٩٩٦ وما بعد.

**٣-٧-٤-٥- دراسة تحليلية لواقع عمل الدائرة المالية.**

١)- على الرغم من إعادة التقدير الجزئي للمحلات التجارية والعقـــارات الســـكنية مـــن خـــلال الإضافات المذكورة، وهي برأينا عملية تحصيل نقدية بحتة لا تتناسب معها تسمية (تقديـــر جزئـــي) أو (إعادة تقدير)، لم تلغ التقديرات للأراضي الزراعية على الرغم من أن القطر قد شهد تغيرات كبـــيرة في هذا المجال، غيرت من الملامح الديموغرافية والخدمية في مجال:

- التحديد والتحرير.
- قيام الآبار والسدود.
- إنشاء الطرق ووصول الخدمات إليها.

مما غير من أوصاف أغلب الأراضي الزراعية، الأمر الذي ترتب عليه:

أراضٍ زراعية قدرت في عامي ١٩٦٥ – ١٩٦٦ بسعر متر مقداره /١٠/ ق.س، علمـــاً أن هـــذا السعر لا زال نافذاً حتى الآن، مضافاً عليه ١٠٠% من قيمته بموجب تطبيق القانون رقـــم /٣٥/ لعـــام ١٩٧٥، أي بسعر متر مقداره /٢٠/ ق.س، وفي حال تقدير عقار ملاصق له غير مقدراً أو مفرزاً مـــن عقار آخر، فقد اعتمدت وزارة المالية تسعيرة وزارة الزراعة ليأتي سعره مضاعفاً على الأقل (١٠٠) مـــرة عن سعر العقار المذكور، مما أحدث تبايناً كبيراً في عملية التقدير المالي، والذي ينتج عنه:

- عدم المعاملة بالمثل وإخلالاً بمبدأ العدالة.
- حرمان الخزينة من حصيلة الفرق بين السعرين.

علماً بأن أسعار وزارة الزراعة قد وضعت بالأساس للإستملاك وليس للتقدير المالي.

إن تشكيل اللجان المحلية والمركزية (الالتزام بأحكام القانون رقم /١٧٨/ لعام ١٩٤٥ والعـــودة إلى لجان التقدير) للقيام بإعادة التقدير المذكور، يجعل من أسعارها أدقّ وأقرب إلى الواقع لمعرفتها بطبيعة كلّ منطقة أو عقار مع التمييز بين العقارات الزراعية المخدمة أو سهلة التخدم فيزداد سعر التقدير المالي لهـــا، وبين الأراضي والعقارات الزراعية غير المخدمة أو من الصعب تخديمها والتي ينخفض فيها سعر التقديـــر المالي.

إن اعتماد وزارة المالية على تقديرات جهات أخرى تخدم أغراضاً أخرى قد لا تتناسب مع الأهـــداف المتوخاة من إدراج هذه التقديرات في عمليات التقدير المالي التي تقوم بها الدوائر المالية.

٢)- من مبررات وزارة المالية على إيقاف نظام العمل بإعادة التقدير السكني، يعود إلى قوانين الإيجارات السارية على اعتبار أنّ عملية إعادة التقدير السكني تؤدي إلى زيادة القيمة التقديرية للعقارات المؤجرة فيزداد بذلك بدل الإيجار الذي سوف يترتب على المستأجر دفعه، علماً بأن هذه الحجّة واهية لإمكانية استبعاد العقارات المؤجرة والمشمولة (بقانون التنزيل) لعام ١٩٧٠ من التقدير، بدليل أن التقديرات الجديدة للشقق الجاهزة الحديثة تقدر وفق الأسعار الجارية، هذا من جهة ومن جهة أخرى، محدودية هذه الشريحة من العقارات وارتفاع بدل الإيجار المدفوع حالياً. وبشكل عام، كيف يتم إيقاف العمل بنصّ قانونيّ من أجل وجود مانع في إعادة تقدير عدد محدود جدّاً من العقارات المشمولة بقانون التنزيل، كان من الممكن أن تستثنى بقانون إعفاء والتي تتصف بأثر مالي ضئيل نسبياً، على الرغم من كثرة الإعفاءات الأخرى والتي ليس لها مبرر.

٣)- وبالعودة إلى القانون رقم /١٥/ لعام ١٩٥٥ الذي نصّ صراحة على أنّه لا بديل عن إجراء التقدير العام للعقارات السكنية المنصوص عليه في المادة (٢٢) من القانون رقم /١٧٨/ لعام ١٩٤٥. والغريب في هذا القانون، طريقة حساب الإضافات المشار إليها واستبدال عملية إعادة التقدير بإعادة تقدير من نوع آخر، تتم بشكل مكتبي بإضافة نسبة إلى مبلغ الضريبة. فإذا كان الأساس في طرح ضريبة ريع العقارات هو الريع المقدر من القيمة، ألا تعتبر عملية الحساب السابقة نسفاً كاملاً لأحكام القانون /١٧٨/ الذي لم يتبقَ منه شيء أصلاً ؟؟!!.

٤)- لقد تحولت الدائرة المالية بموجب القانون المذكور إلى آلات حاسبة لجمع وطرح الأرقام بطريقة مربكة جداً خالية من أيّ منحى علميّ وقانونيّ.

٥)- لا بدّ من الإشارة إلى نظام الشرائح المعمول به حالياً والذي يعاني من القدم وضيق الشرائح وتعددها بحيث لا يطال التصاعد الضريبي إلا مبلغاً مقداره /٢٠,٠٠٠/ ل.س وإخضاع باقي القيمة إلى معدل نسبي مقداره ٦٠%.

### ٢.٧.٥. معدل الضريبة على ريع العقارات.

طرأ على معدل الضريبة مجموعة من التعديلات كان آخرها التعديل الوارد بالمرسوم التشريعي رقم /٢٨/ لعام ١٩٨٢وقبل الإشارة إلى معدلات الضريبة فإن النسب التي تتخذ أساساً في تحديد الريع من القيمة، وهو الذي يخضع للمعدلات والشرائح، هي النسب المحددة في قانون الإيجار النافذ وفق المعدلات التالية: % للعقارات المعدة للسكن.

%٦ للعقارات المأجورة للدوائر الحكومية وللبلديات أو النقابات أو الجمعيات أو المأجورة لمزاولة مهنة حرة.

٧% للعقارات المأجورة للحكومة لاستعمالها محاكم وللعقارات المخصصة للاستثمار الصناعيّ والتجاريّ.

٨% للعقارات المأجورة كمدارس خاصة أو رسمية.

٨% للآلات والأدوات الصناعية.

وبشكل عام فإن الشرائح والمعدلات بالنسبة للعقارات هي كما هو آت:

| معدّل الضريبة | المعدّل مع المجهود الحربي | مقدار الشريحة |
|---|---|---|
| ٤ ٪ | ٦.١ ٪ | الريع أو مجموعة الريوع التي لا تتجاوز ١٧٥٠ ل.س |
| ٦ ٪ | ٩.٢ ٪ | الريع أو مجموعة الريوع بين ١٧٥٠ – ٢٠٠٠ ل.س |
| ٢٠% | ٢٤% | الريع أو مجموعة الريوع بين ٢٠٠٠ – ٥٠٠٠ ل.س |
| ٣٠% | ٣٦% | الريع أو مجموعة الريوع بين ٥٠٠٠ – ١٠٠٠٠ ل.س |
| ٤٠% | ٤٨% | الريع أو مجموعة الريوع بين ١٠٠٠٠ – ١٥٠٠٠ ل.س |
| ٥٠% | ٦٠% | الريع أو مجموعة الريوع بين ١٥٠٠٠ – ٢٠٠٠٠ ل.س |
| ٦٠% | ٧٢% | الريع أو مجموعة الريوع التي تتجاوز ٢٠٠٠٠ ل.س |

ويضاف لها نسبة لا تتجاوز ١٠% لصالح الإدارة المحلية.

وبشكل عام تختلف معدّلات الضريبة على ريع العقارات وفقاً للجهة المالكة للعقار وحسب نوع العقار وشاغله، فتفرض ضريبة ريع العقارات بمعدل ثابت ونسبي قدره ١٤% بالنسبة لريع العقارات العائدة للأوقاف الخيرية والهيئات ذات النفع العام. ويصبح هذا المعدّل الثابت معدّل تصاعديّ على أساس الشرائح بالنسبة لريع عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة والأدوات الصناعية وبقية ريوع العقارات كما ورد أعلاه باستثناء تلك المؤجّرة إلى غير السوريين، فتطبق عليها معدلات تصاعدية بسقف أعلى مقداره ٤٠% من القيمة التقديرية لتلك العقارات.

وبموجب الـ م.ت. رقم /١٤٨/ تاريخ ١٩٦٤/١٢/٢٢، تمّ دمج رسم الحراسة بالإضافة إلى إضافات الدفاع الوطني، وحصّة البلدية ورسوم المدارس بضريبة ريع العقارات والإعفاء من هذه الضريبة لا يعني إعفاءً من هذه الاقتطاعات، فإذا كان للمكلّف عقارات خاضعة للضريبة وأخرى معفاة منها إعفاءً مؤقتاً، فيكلف عن ريع العقارات المعفاة برسم حراسة ذي معدلات تصاعدية، وتطبّق على ريع العقارات غير المعفاة النسب المبينة أعلاه[١]. كما تخضع المنشآت الصناعية غير المأجورة والآلات والأدوات الصناعية إلى المعدلات والشرائح التالية بعد إضافة رسم الحراسة لتصبح:

[١] د. بشور، عصام، نور الله، نور الله، مرجع سابق.

| معدل الضريبة | الشرائح |
| --- | --- |
| ٤% | حتى ٢٠٠٠ ل.س |
| ٧.٥% | حتى ٦٠٠٠ ل.س |
| ١٣% | حتى ١٠٠٠٠ ل.س |
| ١٩% | حتى ٢٠٠٠٠ ل.س |
| ١٨% | عن جزء الريع الذي يتجاوز ٢٠٠٠٠ ل.س |

أما العقارات الصناعية المؤجرة فهي تخضع لذات المعدلات والشرائح المطبقة على الوحدات التجارية والسكنية.

كما أشرنا سابقاً، يعود فرض الضريبة على ريع الآلات والأدوات الصناعية إلى عام ١٩٤٥، وهي ما تزال سارية حتى الآن. إنّ الاختلاف الكامل في الظروف والمتغيرات الاقتصادية على مدار (٥٥) عاماً، جعل من هذه الضريبة عائقاً حقيقيّاً أمام المصنّعين، سواءً من حيث تشجيع الاستثمار وبالتالي الإنتاج، أو من حيث ارتفاع تكاليف الإنتاج والتأثير سلباً على المنافسة الخارجية وتفعيل عمليات التصدير. ويمكن إجمال الآثار السلبية المترتبة على فرض هذه الضريبة في النقاط التالية:

في حال اعتبار هذه الضريبة، ضريبة على الثروة كما يشير البعض، فإن هذا سيؤدي إلى ارتفاع تكاليف رأس المال، علماً بأنّ هذه التكاليف هي بحدّ ذاتها مرتفعة نتيجة التجربة الحديثة للقطاع الخاص في مجال التصنيع وغياب دراسات حقيقية للجدوى الاقتصادية للمشاريع والاستثمارات وتدنّي القدرة على التوظيف الأمثل لرأس المال والقدرة على استرداده وغيرها من المؤشرات التي تجعل من فرض هذه الضريبة على الثروة عبئاً إضافياً، علماً بأنّ معظم التشريعات الضريبية في الدول الأخرى قد اتجهت ومنذ سنوات عديدة إلى الحدّ من الاعتماد على الضرائب المترتبة على الثروة، سيّما ورأس المال المنتج لزيادة التراكمات الرأسمالية التي ستؤدي إلى تفعيل الاستثمار والإنتاج وخلق مطارح ضريبية تعوّض الخزينة العامة على الخسائر المحتملة في حال إلغاء هذا النوع من الضرائب أو الحدّ منه.

أمّا في حال اعتبارها ضريبة تفرض على الريع وبالتالي على الدخل، وهذا التفسير الأصحّ، فإننا سنكون أمام (ازدواج ضريبي). فالأرباح المتحققة من ممارسة عمليات التشغيل، إنّما تحققت عن تضافر مجموعة من العوامل، من ضمنها الأصول الثابتة المتمثلة في الآلات والتجهيزات، وإنّ فرض الضريبة على ريع تلك الآلات مرة أخرى هو بمثابة تحميل ذات المطرح بضريبتين نوعيتين مختلفتين.

وعلى الرغم من اعتبار الدوائر المالية للقيمة التأجيرية، أو ما يسمى بالريع المحسوب من قيمة هذه الآلات من التكاليف المقبول تنزيلها قبل الوصول إلى الربح الصافي الخاضع للضريبة، فإن هذا لن يقلل

من العبء الضريبي المترتب كونه سيؤدي إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج وزيادة أسعار المنتجات وانخفاض قدرها على المنافسة ممّا ينعكس سلباً على عمليات التصدير.

إن إعفاء المؤسسات الصناعية من هذه الضريبة لمدة (٦) سنوات لن يلغي اعتبارها عبئاً لا مناص عنه بعد انتهاء فترة الإعفاء.

أمام هذا الواقع ما كان من المكلفين إلا التهرب من هذه الضريبة وذلك من خلال:

التلاعب بقيمة الآلات بتخفيضها إما من خلال: التلاعب بفواتير استيرادها، أو من خلال التلاعب بفواتير شرائها إذا كانت مصنّعة محلياً.

إخفاء عدد من هذه الآلات من قبل المكلفين، إمّا بالاعتماد على قلّة خبرة اللجنة الفاحصة المرسلة من قبل الدوائر المالية من أجل التكليف بهذه الضريبة، أو من خلال الاعتماد على اللجنة نفسها.

## ٣-٧-٦. تحقّق الضريبة وجبايتها.

### ٣-٧-٦-١- تحقق الضريبة على ريع العقارات.

تتحقق ضريبة ريع العقارات حكماً في بداية كلّ سنة ميلادية شرط أن يكون مطرحها ثابتاً أو مبنية على أساس تخمين ثابت، وفي حال طرأ تبديل على المطرح أو على أساس التقدير أثناء السنة، فتعتبر الضريبة المؤداة تسليفاً على ما يترتب على المكلف، ويسوّى المبلغ المدفوع على ضوء التبديل المذكور.

وتقوم الدوائر المالية في بداية كل سنة مالية بوضع جدول تكليف لكل وحدة إدارية من منطقة أو قرية تتضمن أسماء وعناوين المكلفين ومقدار الضرائب المترتبة على كل منهم مع التأكيد على عدم جواز تأخيرها لنهاية العام تسهيلاً لأعمال الجباية والتحصيل. وفي حال عدم تحقق الضريبة على بعض العقارات نتيجة سهو من قبل الدوائر المالية أو كونها إنشاءات حديثة، فيصار إلى تنظيم جداول إضافية ملحقة بالجداول الأصلية[١].

كما جاء بالـ م.ت. رقم /١٠٤/ تاريخ ١٩٥٢/٢/٥(على أنه يجوز أن تتحقق الضريبة على مكلف واحد عن عقارات واقعة في أكثر من منطقة إدارية واحدة) على الوجه الآتي:

- تطرح التكاليف على أساس ما يعود للمكلف من عقارات في كل منطقة إدارية.
- تطرح الزيادة الناشئة عن التصاعد بتكليف إضافي يحقق في محل إقامة المكلّف.

وفي جميع الأحوال التي تنص فيها القوانين النافذة على نشر جداول التكليف أو إقرارها أو تنفيذها من قبل المحافظ أو مدير المنطقة أو لجان الضرائب يقوم أكبر موظف مالي في مركز المحافظة أو المنطقة بالإقرار

---

[١] بموجب الـ م.ت. رقم ١٤٦ لعام ١٩٦٤.

أو بالنشر بالتنفيذ بدلاً عنهم. وفي حال تطبيق أصول التبليغ الفردي يستغني عن النشر ويقتصر عمل اللجان المذكورة على تحديد مطرح التكليف ومستلزماته، ويعتبر القرار نافذاً بتعليقه في بهو الدائرة المالية). وقد نصت المادة (٢٣) من القانون /١٧٨/ على وجوب تقديم بيان بالمباشرة وبيان بالإنجاز خلال مدة /٩٠/ يوماً من تاريخ المباشرة بالإنشاء ومن تاريخ ختام الإنشاء تحت طائلة التكليف المباشر وفرض غرامة ١٠٠% من الضريبة عن المدة السابقة لتاريخ الاكتشاف مهما بلغت.

كما نصّت المادة (٢٩) منه وفي حال كون العقار معفى إعفاءً مؤقتاً واصبح يخضع للضريبة، فيتوجّب تقديم بيان خلال مهلة /٩٠/ يوماً من تاريخ زوال سبب الإعفاء تحت طائلة فرض الغرامة المعادلة لـ ٢٠% من الضريبة.

كما نصت المادة (٧٨٠) من القانون المدني على أنه إذا ملك اثنان أو أكثر شيئاً غير مفرز حصّة كلّ منهم فيه، فهم شركاء على الشيوع وتحسب الحصص متساوية إذا لم يقم الدليل على خلاف ذلك[1].

علماً أن القاعدة المقرّرة هي من أحكام النظام العام التي يجب الأخذ بها لدى طرح التكاليف الضريبية على الحالات المماثلة ما لم يتقدم المالكون أو تتثبت المالية من توزيع حصص الشركاء على خلاف ذلك بإسناد وثائق مقبولة.

### ٣-٧-٦-٢- جباية الضريبة على ريع العقارات.

تستحق الضريبة حال إعلان قرار المحافظ أو مدير المنطقة بتنفيذ جداول التكاليف. وتتم جبايتها وفق لأحكام قانون جباية الأموال العامة، بما لا يخالف أحكام قانون إحداثها وتعديلاته.علماً بأنه وبموجب أحكام المادة الأولى من القانون رقم /٢/ تاريخ ١٩٨٣/٢/٨ أصبحت نسبة الحسم الممنوحة لمكلفي ضريبة ريع العقارات ورسم الحراسة عن كامل الضريبة السنوية مع إضافاتها وغراماتها أو من المبالغ المسلفة عليها كما يلي:

- ٤% إذا تمّ التسديد خلال شهري كانون الثاني وشباط عن كلّ عام.
- ٣% إذا تمّ التسديد خلال شهري آذار ونيسان من كل عامّ.

وتطبّق نسبتا الحسم المذكورتان أعلاه على التكاليف الملحقة (ظهورات) وإضافاتها وغراماتها الموضوعة قيد التحصيل خلال الأشهر الأربعة الأولى من العام تبعاً لتاريخ تسديدها ضمن هذه الأشهر. كما تستوفى الضرائب العائدة للسنة الجارية وكذلك التكاليف المتراكمة والملحقة (ظهورات) المحققة خلال

---

[1] بالكتاب رقم ٦٢٥١ – ٣٦١٨ تاريخ ١٩٦٩/٥/٦.

الأشهر الأربعة الأولى من السنة خلال شهري أيار وحزيران دون أن تستفيد من أيّ حسم ولا تخضع لغرامة.

وقد أقرّ المشرع بعض الضمانات والغرامات التي تؤمّن تحقّق الضريبة وجبايتها وأهمها:

١ً- فرض غرامة تأخير قدرها ٥% على مبالغ الضريبة المسددة خلال شهر تموز، ثم يضاف إليها غرامة قدرها ١% عن كل شهر لاحق حتى نهاية السنة. وفور انقضاء السنة الجارية يضاف إلى المبالغ غير المسددة المدورة للعام القادم غرامة تأخير الدفع ١٠% من الضريبة وإضافاتها، بحيث يصبح مجموع الغرامات المترتبة فور انقضاء السنة ٢٠% من الضريبة غير المحصلة وإضافاتها.

٢ً- منح خزينة الدولة (تأميناً لتسديد الضريبة وإضافاتها) امتيازاً على العقار وعلى إيراده. ويعفى هذا الامتياز من التسجيل ويأتي بعد الامتيازات الثلاثة المنصوص عليها في المادة (١١١٣) من القانون المدني[١].

٣ً- عدم جواز تسجيل حق عيني (ما عدا التأمين الجبري) على العقارات ما لم تسدد الضريبة عليها مع إضافاتها حتى آخر السنة التي يقع خلالها التسجيل[٢]. وحيث أنّ فكّ الرهن هو إلغاء تسجيل سابق فلا يخضع لحكم المادة المذكورة على أنّ ذلك لا يحول دون متابعة تحصيل الضريبة قبل فكّ الرهن أو بعده حسب الأصول[٣].

٤ً- إلزام المستأجر أو كل شخص مدين للمالك بمبالغ خاضعة لامتياز الخزينة أن يؤدي إلى الخزينة (بناءً على طلب الدوائر المالية) جميع ما بذمته من أموال أو جزءاً منها تسديداً للضريبة وإضافاتها. علماً بأنّ وصول الخزينة تبرّئ ذمّة المدين تجاه المالك عن المبالغ المدفوعة. ويقوم تبليغ الشاغل بيان التكليف أو الإنذار مقام تبليغ المكلف بضريبة ريع العقارات وتحصل الضريبة في حال كون الشاغل مستأجراً حسماً من بدل الإيجار.

### ٣-٧-٦-٣- دراسة تحليلية لواقع عمل الدوائر المالية.

من خلال دراسة عملية تحقق الضريبة على ريع العقارات من واقع عمل الدوائر المالية يلحظ ما يلي:

#### ٣-٧-٦-٣-١- شعب التحقق.

- إن تحقق الضريبة على ريع العقارات يتمّ بموجب شعبتين:

---

[١] إن حقوق الامتياز الثلاثة المذكورة بالمادة /١١١٣/هي : أ – الرسوم المذكورة في المادة ٤٤ من قانون تحديد وتحرير العقارات . ب – الرسوم والنفقات القضائية الناشئة عن بيع العقارات وتوزيع ثمنه. ج – رسوم ونفقات نقل الملكية والغرامات التي تفرض على البيانات الكاذبة المتعلقة بثمن البيع.

[٢] مادة ٣٧ من القانون ١٧٨ لعام ١٩٤٥ وتعديلاته.

[٣] كتاب رقم ٩٧٩ – ٣٦/٨ تاريخ ١٨/١/١٩٦٠.

شعبة التحقق : لا زالت هذه الشعبة تحقق الضريبة حتى الآن عن السجلات الأساسية كونها لا تعلم من قبل اللجان بالتغيرات الطارئة على العقارات في حينها على اعتبار أن كلّ تغيّر سيطرأ عليه تغيّراً في الريع ومن ثمّ في الضريبة.

شعبة التصاعدية : وهي بدورها لا زالت تحقق الضريبة عن السجل المالي الأساسي، حيث تأخذ بأسماء المكلفين فقط ولا توافق بالعقود الواردة إلى الدائرة المالية من قبل أمانة السجل العقاري تباعاً والتي تظهر - أي هذه العقود - التبدل في الملكية وإضافة ملكية جديدة لمكلف ما إلى ملكيته القديمة.

### ٣-٧-٦-٣-٢- نقاط ضعف السجلات المالية الأساسية.

- لابدّ من الإشارة في هذا المجال إلى أن وضع السجلات المالية الأساسية في الدوائر المالية يعاني من نقاط ضعف عديدة تفقده الكثير من المصداقية عن الوضع الحالي للعقارات في المحافظات، نذكر منها:

- عدم شمول السجلات المذكورة لجميع العقارات في المحافظات.
- عدم الربط بين عمل لجان التخمين وشعبة التحقق، مما يؤدي إلى عدم إدراج التغيرات والتعديلات التي قد تطرأ على العقارات في هذه السجلات.
- عدم تحقق التصاعد الضريبي على العديد من المطارح الضريبية بفقدان التنسيق بين السجل العقاري في الدوائر العقارية وشعبة التصاعدية في الدوائر المالية.
- عدم وجود فهرسة هجائية، سواءً في السجل العقاري بالدوائر العقارية أو في الدوائر المالية، مما يؤدي إلى التهرب من تصاعدية الضريبة ويلحظ في هذا المجال:
- كلّ من يملك عقاراً في الريف ولو كان مكلفاً أو تابعاً لبلدية ما، ويملك عقاراً في المدينة التي يتبع لها هذا الريف لا يدفع ضريبة تصاعدية.
- كل من يملك عقارات سياحية (شاليهات) سواءً ساحلية أو جبلية في القطر لا يدفع ضريبة تصاعدية. فمالك للعقار في محافظة حلب ويملك عقاراً سياحياً في محافظة اللاذقية، لا يسدد تصاعدية الضريبة عن عقاره الكائن في محافظة اللاذقية.

٣-٧-٧- الإعفاءات من الضريبة على ريع العقارات.

تقسم الإعفاءات من ضريبة ريع العقارات إلى نوعين:

- إعفاءات دائمة.
- إعفاءات مؤقتة.

**٣-٧-٧-١- إعفاءات دائمة.**

حيث أعفى المشرع بصورة دائمة الضريبة على بعض ريوع العقارات نظراً لصفة مالكيها أو لغايات اجتماعية أو زراعية، وقد تمّ إعفاء هذه العقارات بموجب المادة (٣) من القانون /١٧٨/ لعام ١٩٤٥ المعدلة بالقانون /٤٣٦/ لعام ١٩٤٨ والـ م.ت.رقم /١٩٤/ لعام ١٩٥٢ والـ م.ت.رقم /١٢٥/ لعام ١٩٥٣ والإعفاءات الأخرى الواردة في نصوص تشريعية خاصة. وأهم هذه الإعفاءات:

**٣-٧-٧-١-١- الأملاك العامة:**

إنّ تخصيص إحدى الإدارات أو المؤسسات العامة بعقار ما من عقارات أملاك الدولة لاستخدامه لغايات معينة وليس بقصد تأجيره أو استثماره، لا يوجب إخضاعه للضريبة. وعليه فإن تأجير عقار ما مخصّص لإدارة أو مؤسسة عامة من قبل هذه الإدارة أو المؤسسة يخالف المقصود من التخصّص ويوجب طرح الضريبة على العقارات المؤجرة من قبل الجهات المخصصة لها، وتستوفى الضريبة في هذه الحالة من قبل واضع اليد (أي الجهة المخصص لها العقار أصلاً[1]).

كما أن إعفاء عقارات الإدارات العامة والمؤسسات العامة من الضريبة حسب الفقرة الثانية من المادة (٣) من قانون ضريبة العقارات، يشترط فيه أن لا تكون مؤجرة، وان عبارة (لا ريع لها) هي لكامل الفقرة وليست مقتصرة على البلديات فقط[2].

**٣-٧-٧-١-٢- العقارات الزراعية:**

تعتبر عقارات زراعية وتعفى من الضريبة العقارية حسب نص الفقرتين (٣) و(٣) مكرر من المادة (٣) المعدلة من القانون رقم /١٧٨/ لعام ١٩٤٥:

العقارات المعدة لحفظ الحاصلات الزراعية التي ينتجها المزارع من أرضه.

العقارات المعدة لحفظ الآلات والأدوات الزراعية التي يستخدمها المزارع في حراثة الأرض وجني المحاصيل.

العقارات المعدّة لإيواء المواشي التي يستخدمها المزارع لزراعة الأرض أو تربيتها لاستهلاكه الشخصي.

العقارات المخصصة لسكن العمال الزراعيين الذين يستخدمهم ربّ العمل الزراعي، شريطة أن يكونوا متواجدين للعمل فيها.

---

[1] بالكتاب رقم ٨٢٠١ – ٨/٥ تاريخ ٦٢/٦/٣٠.

[2] بالكتاب رقم ١٤١٠٤ – ٣٦/٨ تاريخ ١٩٦٢/١٠/٢٢.

العقارات المخصصة لسكن المزارعين أصحاب الأراضي الزراعية الذين يستثمرون أراضيهم بالذات أو أولادهم الذين يعملون معهم في الزراعة.

**ويشترط لمنح الإعفاء بموجب الفقرة (٣) آنفة الذكر، توفر الشروط التالية:**

- أن يكون العقار غير مؤجرّ.
- أن يكون العقار واقعاً في المزرعة نفسها أو في القرية أو في مركز الناحية التابعة لها الأرض المستثمرة.
- أن يشكل العمل الزراعي المهنة الأساسية للمزارع، وأن يكون المورد الزراعي هو المصدر الأساسي لدخله ومعيشته.
- أن يمارس المزارع العمل الزراعي بنفسه وليس بالواسطة.

وبناءً على ما سبق فإنّ عقارات الأشخاص الذين يمارسون العمل الزراعي هواية أو عرضاً لتكون مورداً إضافياً لدخلهم كالموظفين والأطباء والتجار والعمال المهنيين وما شابه ذلك لا تستفيد من الإعفاء لعدم توفّر الشروط، كما لا يشمل الإعفاء عقارات أرباب العمل الزراعي والعمال الزراعيين المتواجدة في مراكز المحافظات والمناطق لان النص القانوني الوارد في الفقرة (٣) و(٣) مكرر يقتصر على العقارات في القرى التي لا توجد فيها مراكز بلدية، وعلى العقارات الموجودة في المزرعة نفسها أو في القرية أو في مراكز النواحي.

وما دامت الغاية من الإعفاء المقرّر في الفقرة (٣) من المادة (٣) من قانون ضريبة ريع العقارات، تشجيع الزراعة واستثمار الأراضي الزراعية وكانت تربية المداجن لا تخرج - ضمن نطاق محدّد - عن كونها استثماراً زراعياً، لهذا نرى اقتصار الإعفاء على العقارات المعدة لإيواء الدواجن التي لا تخرج عن هذا الإطار دون أن يشمل ذلك العقارات المعدة للاستثمار وتربية الدواجن بشكل صناعي، حيث يغلب عندها الغاية التجارية والاستثمار الصناعي على الغاية الزراعية.

وعليه فقد اتجهت الدوائر المالية إلى تكليف مشاريع تربية الدواجن والأسماك والحيوانات بجميع مراحلها، بضرائب الدخل بدءاً من مطلع عام ١٩٨٣ كما اتخذت هذه المشاريع طابع المشروع التجاري وقصر الإعفاء الضريبي على أعمال تربية الحيوانات التي تتمّ في المشاريع الزراعية عندما تكون هذه الأعمال متمّمة ومحددة في حدود خدمة المشاريع المذكورة[1].

---

[1] بالكتاب رقم ٨٥٦٣ - ١/٢٥ تاريخ ١٩٨٣/٤/٥.

### ٣-٧-٧-١-٣- معاهد التعليم:

لقد تمّ إعفاء العقارات المتّخذة معاهد للتعليم الوارد في الفقرة (٤) من المادة (٣) من القانون، وقد جاء النصّ عاماً ومطلقاً وغير معلّق على أيّ شرط سوى شرط واحد، هو ألا يكون العقار موضع عقد إيجار، أي أن جميع العقارات المتخذة معاهد للتعليم سواءً كانت هذه المعاهد عامة أو خاصة، وسواء كان التعليم فيها عاماً أو فنيّاً أو مهنيّاً، تستفيد من الإعفاء بشرط ألا تكون مستأجرة كما تعفى من رسم الحراسة.

### ٣-٧-٧-١-٤- العقارات الوقفية والخيرية:

تعتبر عقارات وقفية وتعفى من الضريبة بموجب الفقرتين (٥) و(٧) المعدلة من المادة (٣):

- عقارات الهيئات والجمعيات الخيرية التي تعتبر ذات نفع عام بحسب صكّ إحداثها والمخصصة من قبل هذه الهيئات والجمعيات للأعمال الخيرية ذات النفع العام.
- العقارات الوقفية سواء كانت مستثمرة أو غير مستثمرة، لأنّ ريعها في حال كونها مؤجرة يعود إلى وزارة الأوقاف.
- أماكن العبادة والمساكن المتصلة بها المخصصة لسكن رجال الدين وأرباب الشعائر الدينية القائمين على خدمة العقارات الوقفية وأماكن العبادة.

### ٣-٧-٧-١-٥- إعفاءات أخرى:

عقارات الدول الأجنبية المخصصة لسكن ممثليها السياسيين أو القنصليين أو لدوائرهم بشرط المقابلة بالمثل.

العقارات المعفاة بموجب معاهدات أو اتفاقيات دولية أو صكوك امتياز.

الأماكن المخصصة لتربية الخيول ودود القزّ وأبراج الحمام.

الإعفاء على أساس الريع المالي المقدر: تعفى العقارات المعدة للسكن أو لإيواء المواشي والتي لا يتجاوز الريع السنوي لكل منها /٢٥٠/ ل.س على أن يتحقق هذا الشرط في المحضر أو المقسم الواحد وذلك ما لم يتعدد المالكون في المحضر أو المقسم الواحد، ويحلّ مانع قانوني أو نظامي دون إجراء معاملة تصحيح الأوصاف أو الإفراز أو الاختصاص بشرط أن يثبت مالكو البناء في هذه الحالة بأسناد تقبل بها الدوائر المالية حقهم في ملكية البناء. حيث تعفى تلك العقارات من ضريبة ريع العقارات بالإضافة إلى رسم الحراسة والبلدية والمدارس وسائر الإضافات والجزاءات التي تتبع ضريبة ريع العقارات، ويحجب الإعفاء عن المكلف الذي يملك أو يتصرف بأكثر من عقار إذا تجاوز نصيبه من الريوع السنوية/٢٥٠/ ل.س ولا

يستدعي الحجب عن شركائه الذين لا يملكون أو يتصرفون في عقار واحد أو الذين لم يتجاوز نصيب الواحد منهم من الريوع السنوية /٢٥٠/ ل.س.

**٣-٧-٧-٢- إعفاءات مؤقتة.**

هي الإعفاءات المحددة في المادة (٤) من القانون /١٧٨/ لعام ١٩٤٥ والإعفاءات الأخرى الواردة في نصوص تشريعية خاصة، يرجع إليها عند الحاجة لدراسة كلّ حالة على حدة على ضوء الحالة المطروحة، ومضمون النص القانوني الصادر بشأنها. ولقد صدرت تلك الإعفاءات لغايات مختلفة اقتصادية واجتماعية ولفترات مختلفة، ويشترط في الإعفاء المؤقّت أن يقدّم المكلف إلى الدوائر المالية بياناً خلال مدة ثلاثة اشهر من البدء بإنشاء ومن إنجاز العقارات التي تستفيد من الإعفاء المؤقت وتتراوح مدة الإعفاء المؤقت بين سنتين وعشر سنوات كما يلي:

١- تعفى لمدة عشر سنوات العقارات المنشأة لتحضير الشعائر في المناطق المخصصة لذلك.

٢- تعفى لمدة سنتين المعامل والمصانع من جهة والإنشاءات الجديدة في المدن التي لا يزيد عدد سكانها عن /٢٥٠٠٠/ نسمة، من جهة أخرى. إلا أنّ نصّ الفقرة المذكورة أعلاه المتعلقة بالمعامل والمصانع، قد عدّل ضمنياً بعد صدور الـ م.ت. رقم /١٠٣/ تاريخ ١٩٥٢/٩/٢٧المتضمن تشجيع الصناعات، فقد نصت المادة (٥) من المرسوم المذكور على ما يلي:

(تعفى المؤسسات الصناعية من ضريبة ريع العقارات لمدة /٦/ سنوات مما تملكه وتشغله من:

الإنشاءات الجديدة المصممة معامل أو مصانع للاستثمار الصناعي وأبنية وإدارات ومساكن الموظفين والعمال التابعة لها والكائنة ضمن منطقتها بإجازات قانونية.

الآلات والأدوات الصناعية التابعة للإنشاءات الجديدة المذكورة في الفقرة السابقة والتي تدخل في تقدير ريع العقارات الصناعية).

ومنح الإعفاء المؤقت المستند لأحكام المرسوم المذكور، يتوقف على توفر الشروط التالية:

- أن يكون العقار جديداً ومصمماً بالأصل لإقامة معمل أو مصنع.
- أن يكون مالك العقار هو مالك الآلات بذات الوقت.
- الحصول على الترخيص اللازم من وزارة الصناعة.

التقيد بالواجبات المنصوص عليها في قانون الضريبة على ريع العقارات (تقديم بيانات المباشرة والإنجاز ضمن المهل المحددة بالمادة /٥/ من القانون).

**على ضوء ما تقدم تستفيد من الإعفاء كلّ من:**

• المعامل والمصانع الموجودة في المناطق الصناعية التي خططتها ونظمتها الدوائر البلدية المختصة.

• المعامل والمصانع المنشأة مجدداً بعد نفاذ الــ م.ت.رقم /١٠٣/ لعام ١٩٥٢.

• العقارات المبنية الجديدة، سواءً كانت سكنية أو تجارية، إذا جرى تحويلها إلى معامل أو مصانع ومنحت الترخيص اللازم من وزارة الصناعة.

• الإنشاءات المضافة والتوسعات الطارئة على معامل ومصانع قائمة سابقاً شرط توفر مفهوم (الإنشاءات الجديدة[1]).

• الآلات التي تركب في المعامل والمصانع ضمن الشروط والأحكام المذكورة أعلاه.

ولا بدّ من الإشارة هنا إلى أنّ المكلّف الذي يقوم باستئجار عقار مصمم أصلاً كمنشأة صناعية وركّب فيه آلات جديدة، وقدم البيانات المطلوبة بالنسبة للآلات فإنه يستفيد من الإعفاء عن الآلات فقط دون البناء.

٣- إعفاءات المنشآت السياحية: بموجب الــ م . ت. رقم /٤٦/ تاريخ ١٩٦٦/٦/١٥، منحت الفنادق والمطاعم والملاهي التي ترخص وتنشأ من تاريخ صدور المرسوم المذكور، الإعفاءات التالية:

يمنح مالكو ومستثمرو الفنادق من المستوى الدولي التي ترخص وتنشأ خلال ثماني سنوات من تاريخ صدور هذا المرسوم، الإعفاء من جميع الضرائب والرسوم المالية والبلدية وغيرها، المتوجبة على هذه الفنادق أثناء استثمارها وذلك لمدة /٧/ سنوات من بدء الاستثمار.

يمنح مالكو ومستثمرو الفنادق من الدرجتين الممتازة والأولى وكذلك المطاعم والملاهي من الدرجة الممتازة التي ترخص وتنشأ بعد صدور هذا المرسوم، الإعفاء من جميع الضرائب والرسوم البلدية والمالية وغيرها المتوجبة على هذه المنشآت أثناء استثمارها، وذلك لمدة /٥/ سنوات اعتباراً من بدء الاستثمار.

علماً أنّ الإعفاء المشار إليه أعلاه يبدأ من تاريخ إنجاز البناء والبدء بالاستثمار، لذلك تخضع هذه المنشآت للضريبة خلال فترة وجودها على الهيكل[1] خاصة وأن ضريبة ريع العقارات على الهيكل المحدثة بموجب القانون رقم /٨٣/ لعام ١٩٧٩، لم تكن مفروضة لدى صدور الــ م.ت. رقم /٤٦/ لعام ١٩٦٦، وبموجب القرار رقم /١٨٦/ تاريخ ١٩٨٥/٧/٣١/ الصادر عن وزارة السياحة برقم /٨/ تاريخ ١٩٨٦/٣/١٢ فإن:

---

[1] يقصد بالانشاء الجديد البناء المقام على عرصة أو على محضر أو مقسم من محضر يشكل وحدة بناء مستقلة ، أما الافراز وتصحيح الاوصاف لبناء قائم فلا يعتبر انشاء جديد .

[1] تعليمات ٨١/٢٥ برقم ٢٥٢٣٩ – ٢٩/١٥ تاريخ ١٩٨١/١١/٩.

المؤسسات الفندقية والمنشآت السياحية الأخرى التي تقيمها وزارة السياحة وتستثمرها لحسابها.

والمنشآت السياحية على اختلاف أنواعها. تستفيد من الإعفاءات الضريبية والتسهيلات التالية:

يمنح مالكو ومستثمرو الفنادق والمنشآت السياحية من المستوى الدولي والدرجة الممتازة والمطاعم والملاهي والخدمات السياحية المكملة والمستثمرة ضمن هذه الفنادق والمنشآت، الإعفاء من جميع الضرائب والرسوم المالية وإضافاتها ومتمماتها مهما كان نوعها وطبيعتها، المتوجبة عليها أثناء استثمارها وذلك لمدة /٧/ سنوات اعتبارا من تاريخ بدء استثمارها.

يمنح مالكو ومستثمرو الفنادق والمنشآت السياحية من الدرجتين الأولى والثانية والمطاعم والملاهي والخدمات السياحية المكملة من هذه الدرجات، والتي تستثمر ضمن هذه الفنادق والمنشآت، الإعفاء من جميع الضرائب والرسوم المالية وإضافاتها ومتمماتها مهما كان نوعها وطبيعتها،والمتوجبة عليها أثناء استثمارها وذلك لمدة /٧/ سنوات اعتباراً من تاريخ بدء استثمارها.

٤- إعفاء السكن الشعبي: إن الإعفاء الممنوح للوحدات السكنية التي يطبق عليها تعريف (السكن الشعبي) هو من الإعفاءات المؤقتة الممنوحة بموجب نصوص تشريعية خاصة لاحقة تهدف إلى مساعدة أصحاب هذه المساكن من ذوي الدخل المحدود من جهة، والى تشجيع التعاون السكني من جهة أخرى.

وهناك نوعان من المساكن الشعبية التي تستفيد من الإعفاء المؤقت:

- المساكن الشعبية المشمولة بأحكام الـ م.ت. رقم /٩٤/ لعام ١٩٥٣.
- المساكن الشعبية التي تبنيها الجمعيات التعاونية السكنية المشمولة بأحكام قانون التعاون السكني رقم /١٣/ تاريخ ١٩٨١/٤/٩.

ولكلّ نوع من النوعين المذكورين أعلاه أحكامه الخاصة التي نبينّها تفصيلاً أدناه.

**المساكن الشعبية المشمولة بأحكام الـ م.ت. رقم /٩٤/ لعام ١٩٥٣.**

نصت المادة (١٠) من المرسوم المذكور أعلاه على ما يلي:

(تعفى المساكن الشعبية من ضريبة ريع العقارات لمدة /٥/ سنوات اعتباراً من السنة التي تلي انتهاء إنشائها). ويقصد بالمساكن الشعبية المشمولة بأحكام المرسوم الآنف الذكر، المساكن التي تبنيها البلديات أو وزارة الإسكان والمرافق أو غيرها من الجهات العامة التي أنيط بها بناء المساكن لبيعها أو تخصيصها للمواطنين ضمن الشروط المحددة بتعليمات وزارة الإسكان والمرافق التي تتناول مواصفات المسكن الشعبي وفق ما يلي:

- أن لا تتجاوز مساحة المساكن الطابقية /١٣٠/ م٢.
- أن لا تتجاوز قيمته التقديرية لدى الدوائر المالية مبلغ /٥٠٠٠٠/ ل.س.

❖ أن لا يكون مؤجراً.

لذلك فإنّ جميع المساكن التي تتوفر فيها الشروط المذكورة أعلاه والتي تشهد مديريات الإسكان أو وزارة الإسكان أنها قد بيعت أو خصصت أو استملكت أو أنشئت مسكناً شعبياً، تستفيد من الإعفاء من ضريبة ريع العقارات لمدة /٥/ سنوات اعتباراً من السنة التالية لنهاية الإنجاز (جاهزة للسكن) وتلغى كافة التعليمات السابقة المخالفة لذلك[1].

ولا بدّ من الإشارة إلى أنّ الإعفاء من ضريبة ريع العقارات الممنوح بموجب نصّ تشريعي خاص لايتطلب تنفيذه تقديم بيانات المباشرة والإنجاز المنصوص عنها في المادة (٥) من قانون ضريبة ريع العقارات، ما لم يكن النص التشريعي المذكور قد اشترط لمنح هذا الإعفاء تقديم البيانات المذكورة.

ولمّا كان إعفاء المساكن الشعبية قد جاء بنصّ تشريعي خاص، لذلك ينبغي منح الإعفاء دون تقديم بيان المباشرة والإنجاز لأنه غير مطلوب[2]. كما يترتب على الدوائر المالية وفي مطلع كل عام التثبت من استمرار توفّر شروط الإعفاء، ويتمّ الإعفاء بقرار أصولي يستند إلى طلب المالك مرفقاً به الوثائق الثبوتية التالية:

❖ بيان بالمساحة الطابقية بما فيها الشرفات وبيت الدرج صادر عن البلدية المختصة (المساحة التي تم على أساسها محاسبة العضو بقيمة السكن).

❖ بيان بالقيمة المالية المقدرة للمسكن من الدائرة المالية ذات العلاقة.

❖ تصريح من المالك يفيد بعدم تأجيره للعقار وعدم استخدامه لممارسة الأعمال التجارية والمهنية وتعهده باستعماله لأغراض السكن طيلة مدة الإعفاء.

❖ بيان من مديرية الخدمات الفنية يثبت أن العقار مخصص مسكناً شعبياً.

❖ بيان بالتخصص من مجلس إدارة الجمعية أو البلدية حسب الحال.

يصدر القرار الإداري بالإعفاء بالاستناد إلى الثبوتيات الموضحة أعلاه بعد إجراء الكشف اللازم على المسكن من قبل مراقب التكليف المختص للتأكد من توفّر الشروط وكون المسكن غير مؤجر، وتربط نتيجة الكشف كثبوتية مع قرار الإعفاء.

---

[1] تعليمات ٨٠/١٧ برقم ٢٨٧٧٢ – ١/٢٥ تاريخ ١٩٨٠/١٢/٢٧.

[2] كتاب مشترك رقم ٢٣٠٩٦ – ٢٤/٨ تاريخ ١٩٧٩/١٠/١٨.

وإذا كان الـ م.ت. رقم /٩٤/ لعام ١٩٥٣ قد أعفى المساكن الشعبية من ضريبة ريع العقارات فقط لمدة /٥/ سنوات فإن هذا الإعفاء لا يشمل رسم الحراسة لعدم شموله بأحكام النص. لذلك ينبغي تكليف هذه المساكن برسم الحراسة خلال سريان الإعفاء[1].

المساكن الخاضعة للقانون رقم /١٣/ لعام ١٩٨١.

وهي المساكن التي تبنيها الجمعيات التعاونية السكنية المشمولة بأحكام القانون رقم /١٣/ لعام ١٩٨١ على العقارات التي منحت ترخيص بالبناء عليها اعتباراً من تاريخ نفاذ القانون المذكور، أي من تاريخ ١٩٨١/٤/٢٥ وفيما بعد.

وقد نصت المادة (٤٤) من القانون المشار إليه، إعفاء المساكن التي بنيتها الجمعيات التعاونية ولا تزيد مساحتها السكنية عن /١٣٠/ م٢ من الضرائب المفروضة على العقارات لمدة /٧/ سنوات بدءاً من أول السنة الميلادية التي تلي رخصة بنائها أو ما يقوم مقامها قانوناً لذلك:

إن الإعفاء لمدة /٧/ سنوات يشمل ضريبة ريع العقارات ورسم الحراسة أيضاً كما يشمل الضريبة خلال فترة وجودها على الهيكل.

يبدأ الإعفاء اعتباراً من بداية السنة التالية للحصول على الترخيص بالبناء من السلطة المختصة.

يعتبر قرار تسوية المخالفة – في حالة البناء بدون الحصول على ترخيص مسبق – بمثابة الرخصة المنصوص عنها في المادة (٤٤) من القانون رقم /١٣/ لعام ١٩٨١ لذلك فإن مدة الإعفاء في هذه الحالة تبدأ من السنة التالية لقرار تسوية المخالفة وتكلف المساكن المشادة قبل تسوية المخالفة بالضريبة بدءاً من السنة التالية لإنجاز الهيكل وحتى سنة تسوية المخالفة ضمناً.

---

[1] تعليمات ٨٣/١٠ رقم ٢٦١٣٦ – ٢٤/١٥ تاريخ ١٩٨٣/١٠/٣١.

# الفصل الرابع

## ٤ . توصيات ومقترحات

٤ ــ ١ ــ توصيات ومقترحات تتعلق بالخطوط العامة للإصلاح الضريبي في سورية على المستوى القومي.

٤ ــ ٢ ــ أهم التوصيات والمقترحات المتعلقة بأنظمة الضرائب النوعية على الدخل كلٌّ على حده.

# الفصل الرابع

## توصيات ومقترحات

### ٤-١- توصيات ومقترحات تتعلق بالخطوط العامة للإصلاح الضريبي في سورية على المستوى القومي:

قبل الدخول في تحديد أهم التوصيات والمقترحات بشأن تطوير أنظمة الضرائب النوعية على الدخل في القطر العربي السوري كلّ على حده ، لا بدّ من التعرض إلى الخطوط العامة للإصلاح الضريبي على المستوى القومي، وذلك من خلال التركيز على:

- ❖ تعبئة الموارد الضريبية من أجل الوصول إلى طاقة ضريبية أفضل.
- ❖ الاستخدام الأمثل للموارد الضريبية في إطار تخطيط أفضل للوصول إلى ترشيد الإنفاق.

#### ٤-١-١- تعبئة الموارد الضريبية من أجل الوصول إلى طاقة ضريبية افضل.

١ً - تخفيض معدل الاقتطاع الضريبي بحيث يتناسب مع تطور معدل نمو الناتج المحلي وبما يحقق العدالة الضريبية ويحفز على الاستثمار والإنتاج. وإن تماشي معدلات النمو في الإيرادات الضريبية مع نمو الناتج المحلي الإجمالي وانخفاضها بانخفاضه، وزيادتها بزيادته على المدى المتوسط والطويل الأجل، كفيلاً بحلّ جزء لا بأس به من المشاكل الاقتصادية التي قد تواجه البلد في مرحلة اقتصادية ما.

ولعلّ من أهم أسباب الركود الاقتصادي القائم، ارتفاع معدلات نمو الاقتطاع الضريبي عن معدلات نمو الناتج المحلي والدخل القومي واقتطاع جزء من الدخول الضرورية للاستهلاك على شكل ضرائب، مما أدى إلى انخفاض الطلب الفردي الذي ساهم في جمود الأسواق وركودها.

٢ً - إصلاح هيكلية النظام الضريبي القائم من خلال وضع المسميات تحت أسمائها الحقيقية، وذلك بإظهار الحجم الحقيقي للضرائب غير المباشرة (إضافة فرو قات الأسعار وإيرادات أملاك الدولة واستثماراتها وغيرها من الموارد التي لها ذات الطبيعة في الموازنة العامة للدولة إلى الضرائب غير المباشرة)، وباستبعاد الضرائب على دخل أرباح شركات النفط من الضرائب المباشرة ، وذلك للوقوف على حقيقية الهيكل الضريبي القائم ومدى تطوره أو تخلفه من أجل أخذ التدابير والقرارات المناسبة.

٣ً - تفعيل الضرائب المباشرة وزيادتها والحد من الضرائب غير المباشرة التي تنعكس سلباً على مستويات معيشة أصحاب الدخل المحدود، وذلك بعد استبعاد أو إضافة ما ذكر في الفقرة السابقة للوقوف على حجم التطور الحقيقي لكل منها.

٤ - إعادة النظر بسياسة الإعفاءات الضريبية التي فقدت معظمها أسبابها الموجبة وذلك من اجل إعادة توزيع العبء الضريبي بشكل متساوٍ، يراعي المقدرة التكليفية للأفراد وتوسيع قاعدة المطارح الضريبية.

٥ - تطوير النظام الضريبي القائم من خلال التركيز على اكتشاف وتوسيع المطارح الضريبية من حيث النوع والكم ، وذلك بتفعيل الاستعلام الضريبي بكل الوسائل الممكنة، وتحسين إجراءات التحقق والجباية بما يكفل وصول الإدارة الضريبية إلى جميع المطارح الضريبية الممكنة وتكليفها.

٦ - محاربة التهرب الضريبي بكل الوسائل الممكنة من خلال مكافحة الأسباب التي قد تؤدي إليه وعلى المستويات الثلاث:

- التشريع الضريبي بتحديثه وتطويره بما يكفل استبعاد كل لُبس وغموض وتعقيد وتناقض موجود.
- الإدارة الضريبية بتحقق شفافيتها وكفاءتها ومحاربة الفساد والرشوة فيها.
- المكلفين بإنزال العقوبات الرادعة لكل من يتهرب من الضريبة مطرحاً وسداداً.

٧ - توضيح موارد الموازنة العامة للدولة وأوجه استخداماتها للمواطنين، عبر الندوات، والنشرات الدورية، ووسائل الإعلام الأخرى، التي يجب إصدارها من الجهات المعنية. فقناعة المواطن، بأن الضرائب التي يدفعها، سوف تستخدم في تقديم خدمات عامة ملموسة دون إسراف أو تبذير، وأنّ معايشته اليومية لهذه الخدمات واستفادته منها تدفعه إلى سداد الضريبة عن قناعة تامة دون أي تهرب.

٨ - الانتقال من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة الموحدة، التي تقسم إلى ضريبة على الأشخاص الطبيعيين وضريبة على الشركات، وإعطاء مزايا إضافية لشركات الأموال، علماً أنّ نظام الضريبة الموحدة يتلافى جميع سلبيات الضرائب النوعية من عدم العدالة والتهرب وغيرها.

٩ - تخفيض معدلات الضرائب بحيث تصبح قريبة من معدلات الضرائب في الدول ذات الاقتصاديات المتماثلة والدول المجاورة.

١٠ - تفعيل مبدأ التشخيص من جديد بتنزيل حدّ أدنى معفى، وإعفاء الأعباء العائلية و الاجتماعية وزيادة مستويات الأجور للعاملين في القطاع العام تحديداً.

١١ - إشراك أساتذة الجامعات والغرف التجارية والصناعية والنقابات المهنية في مناقشة القوانين الضريبية قبل إقرارها.

تنمية الوعي الضريبي للمكلفين وخلق الثقة المفقودة بينهم وبين الدوائر المالية.

### ٤-١-٢- الاستخدام الأمثل للموارد الضريبية في إطار تخطيط أفضل للوصول إلى ترشيد الأنفاق.

ويكون ذلك من خلال:

١- الوقوف بشكل أولي على حقيقة المركز المالي للدولة من خلال إظهار كامل العجوز والنفقات في الموازنة العامة للدولة من أجل بناء دراسة صحيحة وسليمة تقدر فيها حجم الموارد اللازمة لتغطية هذه العجوز والبدء بعمليات التخطيط المالي الطويل والمتوسط والقصير الآجل.

٢- إعادة النظر في دور الموازنة العامة للدولة كأداة من أدوات التخطيط والرقابة والتنفيذ ومراقبة معدلات الأداء ويكون ذلك من خلال:

١َ- تغير المنهجية المتبعة في إعداد الموازنة والانتقال للعمل بموازنة البرامج و الأداء.

٢َ- الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في الموازنة العامة للدولة من خلال:

- ❖ إعادة النظر بالاعتمادات المخصصة للإنفاق الجاري ومحاولة ترشيد الإنفاق وعدم إضاعة الموارد بالحد من الهدر.
- ❖ التركيز على الإنفاق الاستثماري من خلال زيادة معدلاته وحسن استخدامه، كأن يوجه إلى القطاعات ذات الإنتاجية المرتفعة ومعدل الربحية الأعلى، مما يحفز الاستثمار ويشجع الطلب وينشط الأسواق ويوظف اليد العاملة.
- ❖ التركيز على محاولة إنجاز الموازنات في مواعيدها الدستورية، وعدم التأخر في إنجاز قطوع الحسابات، علماً بأنه وحتى تاريخه لم تصدر قطوع الحسابات للأعوام ١٩٩٧–٩٨– ٩٩– ٢٠٠٠.

وبشكل عام الاستخدام الأمثل للموارد الضريبية في المجالات الأكثر نفعاً وضرورة للاقتصاد الوطني، سواءً في الإنفاق الجاري أو الاستثماري.

٣- إعادة تنظيم صندوق الدين العام وعلاقته مع مؤسسات وشركات القطاع العام من خلال الإبقاء على الفوائض الاقتصادية بتلك المؤسسات والشركات دون تحويلها إلى الصندوق المذكور لتمويل عمليات الاستبدال والتجديد لموجوداتها الثابتة ذاتياً دون اعتبارها مورداً من موارد الموازنة العامة للدولة.

٤- إصدار مشاريع الموازنات وقطوع الحسابات في مواعيدها المحددة تلافياً للأخطاء التي قد تنجم عن عملية التقدير في غياب الأرقام الفعلية والمؤشرات الحقيقية. وقد تكون الأخطاء المشار إليها متعمدة الحدوث الغاية منها إظهار فائض بالموازنة أو إخفاءً لعجز محتمل ، إلاّ أنّ ذلك سينعكس سلباً على عملية

التنمية، فالتخفيض المتعمد في تقديرات الإنفاق ، يحرم البلد من فرص الإنفاق على الخدمات أو المشاريع الاستثمارية التي يكون بأمسّ الحاجة إليها.

٥- القضاء على مظاهر الفساد الإداري وسوء استغلال أموال الدولة وترشيد وضبط الإنفاق العام وممارسة الرقابة الفعّالة عليه.

٦- اعتماد الشفافية والوضوح والتخلص من مرض سرّية المعلومات الاقتصادية ووضعها تحت تصرف الباحثين ونشر المعلومات الضرورية منها في الصحف المحلية، وإعادة النظر بأسلوب نشر البيانات المالية المتعلقة بالقطاعين الخاص والعام في الصحف المحلية من خلال نشر قائمة الدخل وملخص تقرير تفتيش الحسابات عن كلّ شركة بالإضافة إلى الميزانية.

٧- العمل على إصدار الصكّ التشريعي اللازم لربط الجهاز المركزي للرقابة المالية بمجلس الشعب، بهدف إحكام الرقابة على عملية إعداد الموازنة وتنفيذها وقطع حساباتها باستقلالية تامة وبموضوعية أكبر.

تحديث القوانين كافة بدءاً من قانون التجارة و قانون الضريبة على الدخل وأنظمة العقود و الأنظمة المحاسبية والمالية لشركات القطاع العام والأنظمة المصرفية بما فيها إنشاء المصارف الخاصة، وإحداث سوق للأوراق المالية.

**٤ ـ ٢ ـ أهم التوصيات والمقترحات المتعلقة بأنظمة الضرائب النوعية على الدخل كلّ على حده:**

بعد رسم الخطوط العامة للإصلاح الضريبي المنشود، سواء من حيث تعبئة الموارد الضريبية لدعم الطاقة الضريبية، أو من حيث الاستخدام الأمثل لتلك الموارد والذي يصبّ جميعاً في تفعيل الدور التمويلي للموازنة العامة للدولة.

يمكن إيجاز أهم المقترحات والتوصيات المتعلقة بكل ضريبة من الضرائب على الدخل في سورية، من واقع الدراسة الميدانية السابقة، والتي أظهرت بوضوح مواطن الخلل وأسباب القصور، في محاولة لتحسين أنظمة الضرائب النوعية القائمة، للانتقال إلى تطبيق الضريبة الموحّدة على مجمل الدخل.

### ٤.٢.١. الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية:

#### ٤ ـ ٢ ـ ١ ـ ١ ـ الضريبة على دخل الأرباح الحقيقة(مهن):

كون هذه الضريبة من أهم الضرائب النوعية في القطر العربي السوري من حيث الحصيلة، على اعتبار أنها تساهم وبشكل كبير في تمويل الموازنة العامة للدولة، أو من حيث كونها أداة مباشرة من أدوات تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وإعادة التوازن إلى القطاعات الاقتصادية، والتوزيع العادل للدخل القومي، والتحفيز المستمر للاستثمار والإنتاج وغيرها. الأمر الذي يتطلب ضرورة الإسراع بإصلاح هذه الضريبة.

إنّ القيام بعملية الإصلاح يجب أن يبدأ بإصلاح الهيكل الضريبي أساساً كما ذكرنا سابقاً في مقدمة التوصيات والمقترحات العامة، بتنحية الضريبة على إيرادات الشركة السورية للنفط مع مراعاة الفصل بين إيرادات هذه الضريبة من القطاع العام والقطاع الخاص وذلك من أجل الوقوف على حقيقة دور هذه الإيرادات في تمويل الموازنة العامة للدولة زيادة أو نقصاناً.

ويمكن إدراج أهم المقترحات من واقع الدراسة الميدانية كما يلي:

١ ــ فصل المتراكم من السنوات السابقة عن الموازنة المعمول بها سنوياً. أي استبعاد الآثار المترتبة على التراكم الضريبي القائم حفاظاً على مبدأ استقلال الدورات المالية.

٢ ــ توثيق الصلة وتفعيل التعاون مع جميع الجهات الرسمية ذات العلاقة.

أ ــ مع مديرية الصناعة لمنع ظاهرة حدوث المنشآت الصناعية الوهمية أو شكلية الوجود.

ب ــ مع مديرية التموين والتجارة الداخلية وذلك تجنّباً لقيام بعض المكلفين بممارسة بعض الفعاليات والأنشطة التجارية بأسماء الغير والتأكيد على مشروعية ووجودية أماكن الممارسة.

جـ ــ مع المصارف ذات العلاقة لمنع إقراض وتمويل المنشآت والفعاليات قبل الإطلاع على وضعها الضريبي والمالي بدقة.

د ــ مع بقية مؤسسات وشركات القطاع العام، وذلك بضمان توريد كافة التعاملات التجارية والصفقات والعقود إلى الدوائر المالية ذات العلاقة.

هـ ــ مع مديرية الجمارك وذلك من أجل سلامة فواتير الاستيراد وتعهدات التصدير وغيرها، دون أيّ تلاعب.

٣ ــ إعادة تفعيل مبدأ التشخيص الذي فقد كل محتوى له، وذلك بالقيام بالإجراءات التالية:

أ ــ تقرير مجموعة من الإعفاءات العائلية والاجتماعية التي تقابل الاحتياجات المعيشية من الربح الصافي الخاضع للضريبة.

ب ــ إلغاء أسلوب التدقيق المبسط (خطة الإنجاز) والعودة إلى أسلوب التدقيق الشامل والكامل وذلك من أجل مراعاة جميع النفقات التي تتطلبها ضرورة العمل بما فيه الأخذ بالخسائر في حال تحققها وتوثيقها وتدويرها.

جـ ــ إعادة النظر بشرائح ومعدلات الضريبة بحيث تسمح بتحقيق ربح صاف مناسب يؤمن لرأس المال المستثمر عائداً مناسباً، كما يؤمن لرأس المال المستثمر عائداً مناسباً كما يؤمن للخزينة العامة ضريبة دخل أرباح مناسبة. مما يؤدي إلى تنشيط الدورة الاقتصادية ومعالجة الركود وخلق فرص عمل جديدة.

ويكون ذلك، بتوسيع الشرائح وتقليل عددها وفرض معدلات تصاعدية لا تتجاوز في حدها الأعظمي ٤٠% من الربح الصافي الخاضع للضريبة مع الإضافات في حال الإصرار على وجودها.

٤ ـ الفصل بين الشركاء المتضامنين في شركات الأشخاص وتكليفهم على أساس حصة كل منهم من الأرباح وإخضاعهم لشريحة وسعر ضريبي أقل وذلك تعويضاً عن المخاطرة والمسؤولية غير المحدودة التي يتحملها الشريك المتضامن في شركات الأشخاص والمحاولة في ذات الوقت بعدم استخدام تعدد الشخصيات كوسيلة للتهرب من التصاعد الضريبي.

٥ ـ في مجال البيان المعدم من قبل المكلفين نقترح مراعاة ما يلي:

أ ـ إعطاء الصلاحية الكاملة لمراقبي الدخل بعدم قبول البيان الضريبي دون المرفقات التي نص عليها قانون الدخل.

ب ـ وصنع ختم ديوان الدائرة المالية ليس على الورقة الأولى التي تتضمن نتيجة نشاط المكلف وحسب بل وعلى كافة المرفقات.

جـ ـ تدقيق البيانات الضريبية المحولة من قبل مديري الماليات أو من يفوضوهم أصولاً. بمعنى آخر تدقيق البيان الضريبي من أكثر من موظف في الدائرة المالية (( من قبل مراقب الدخل مثلاً ويدقق من قبل رئيس الدائرة )) وذلك لضمان صحة وسلامة البيان الضريبي والوثائق المرفقة.

د ـ تعديل نص المادة / ١٤ / من قانون ضريبة الدخل، بإضافة حسابي التشغيل أو المتاجرة حسب الحال كمرفقات إلزامية مع البيان الضريبي ومرفقاته الأخرى، لتحديد رقم عمل المكلف مسبقاً ومنعاً لأي مخالفة بهذا المقتضى.

هـ ـ عدم قبول البيان الضريبي من قبل الدوائر المالية إلا من قبل صاحب العلاقة أو من يوكله قانونياً.

٦ ـ الانتقال من أسلوب التقدير الجزافي والمباشر إلى طريقة التقدير الحقيقي وذلك بالانتقال من أسلوب التدقيق المبسط إلى أسلوب التدقيق المستندي الكامل.

٧ ـ إعطاء المحاسبين القانونيين دوراً أكبر في تنشيط الوعي الضريبي لدى المكلفين، وإعطاء تقاريرهم التي بموجبها يتم اعتماد بيانات المكلفين، الأهمية الكافية ومعاقبة من يعتمد بياناً خاطئاً أو غير صحيحاً، العقوبات المناسبة.

وهذا يتطلب الارتقاء بمستوى كل من مهنتي المحاسبة والمراجعة والسعي الدائم لتطويرهما هذا من جهة، ومن جهة أخرى، إلغاء الغموض والتناقض في تعليمات وزارة المالية والمتعلقة بغرامة اعتماد البيان

من قبل المحاسب القانوني، ومحاولة تعميم مسألة الاعتماد المشار إليها، لتشمل كافة الفعاليات الخاضعة للتكليف بضريبة دخل الأرباح الحقيقة، وليس فعالية الاستيراد وحسب. علماً أن مساءلة المحاسب القانوني في القوانين الوضعية في سورية لم تقم بوضع القواعد والقوانين اللازمة لتنظيم عمل المحاسب القانوني الأمر الذي ترك مسألة محاسبته مسألة استثنائية تتم بقرار من وزير المالية.

٨ ــ إلغاء البيان التعديلي اللاحق للبيان الأساسي حتى لا يتسنّ للمكلفين أو للدوائر المالية بالتلاعب بأرقام العمل واستخدام معلومات الاستعلام الضريبي في غير محله.

٩ ــ عدم تطبيق أسلوب الفوترة في القانون السوري أو بإخفاء الفواتير النظامية من قبل المكلفين، أو باستخدام وسائل إثبات بديله لا تمتلك الصفة القانونية ككشوف الحسابات.

الأمر الذي يتطلب العمل بنظام الفواتير حصراً، وذلك على سبيل المثال، باستصدارها من قبل إحدى الجهات الرسمية، ويحظّر التعامل إلا من خلالها، في محاولة لتنظيم التعاملات والصفقات التجارية للوصول إلى أرقام الربح الحقيقة للمكلفين ومنع أي تهرب ضريبي قد يحدث في هذا المجال.

١٠ ــ تفعيل قسم الاستعلام الضريبي سواء في المديريات أو في وزارة المالية بشكل يسمح بالكشف عن المطارح الضريبية المخفاة كماً ونوعاً، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، إيصال المعلومات في الوقت المناسب إلى دوائر الأرباح الحقيقة ليصار إلى الاستئناس بها في مجال التكليف بهذه الضريبة مع التأكيد على سلامة الاستلام والتسليم، بحيث يضمن ورود كافة المعلومات في أضابير المكلفين.

١١ ــ إعادة تفعيل موضوع الدفاتر المحاسبية ومحاولة الارتقاء بمستوى المهنة من خلال التأكيد على:

أ ــ إعدادها وتنظيمها وفقاً لأحكام قانون الدخل.

ب ــ مهرها أصولاً.

ج ــ استخدام طريقة القيد المزدوج حصراً.

د ــ السماح باستخدام كافة القوائم والبيانات والبرامج المحاسبية في إعدادها دون المسّ بمبادئ الإفصاح والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

١٢ ــ التنسيق الكامل بين دائرة الأرباح الحقيقة والدوائر الأخرى ضمن المديرية الواحدة لاسيما دائرة الدخل المقطوع وذلك في محاولة لضبط المطارح الضريبية وتكليفها أصولاً.

١٣ ــ التأكيد على إنجاز التراكم الضريبي للقطاعين العام والخاص على حد سواء.

١٤ ــ الإسراع في تهيئة وتطوير الإدارة الضريبية وذلك بالتأكيد على:

أ ــ تنمية مستوى رؤية تحقيقات الدائرة المالية إلى أبعد الحدود، بقيام مراقبي الدخل ببذل الجهد الكافي للإحاطة بنشاط المكلف.

ب ـــ الوصول إلى حقيقة بعض النشاطات المهمة كالمضاربات في السيارات والعقارات، ومتابعة المطارح الضريبية المتعلقة بوكلاء الشركات الأجنبية والوسطاء والسماسرة.

جـــ تنمية الخبرة المهنية والاختصاصية لمراقبي الدخل بإخضاعهم إلى دورات تأهيلية مستمرة.

د ـــ القيام بدراسات مستمرة للأنشطة المختلفة، ولكافة الفعاليات التجارية والصناعية للاستئناس بنتيجة هذه الدراسات حول وضع الأسواق والمهن، وأوضاع المكلفين للوصول قدر الإمكان إلى الربح الحقيقي الصافي.

١٥ ـــ توحيد أسعار الصرف أولاً والتأكيد على صحة بيانات كلّ من المصدرين والمستوردين (فواتير الاستيراد ـــ تعهدات التصدير) في محاولة لمنع أيّ حالة تهرّب ضريبي يمكن أن ينشأ عن التلاعب بهذه الوثائق والمستندات.

١٦ ـــ إزالة القصور والغموض والتناقض في تكليف الشركات الأجنبية وفروعها العاملة في سورية وإزالة كل التباس يمكن أن ينشأ في تكليف مكاتب الوكلاء والوسطاء لهذه الشركات.

١٧ ـــ النص على فترات زمنية محددة لإنجاز كل مرحلة من مراحل التكليف الضريبي (مرحلة التكليف المؤقت، مرحلة فرض الضريبة، مرحلة لجنة إعادة النظر).

١٨ ـــ تعديل أنظمة التعويضات النافذة لمراقبي الدخل والمدرجة في تعليمات خطة الإنجاز أو أسلوب التدقيق المبسط، تلافياً لكل سلبياته، ومحاولة وضع أنظمة جديدة تراعي الجهد والوقت الذي يتطلبه إنجاز التكليف الضريبي من قبل هؤلاء المراقبين ولمحاولة تحسين وضعهم المعاشي بشكل خاص، حتى لا يتم اللجوء إلى استغلال عملهم في الحصول على مزايا عينية أو مادية ينشأ عنها تعاون غير مشروع بين الإدارة الضريبية والمكلفين في إخفاء بعض المطارح الضريبية أو أرقام العمل أو أجزاء منه.

١٩ ـــ إعادة النظر كلياً بسياسة الإعفاءات الضريبية، كون معظمها قد فقد أسبابه الموجبة. والتأكيد على دراسة الجدوى الاقتصادية لاستثمار موارد مالية هامة مقابل الحصول على موارد أكبر. أيّ أنّ المعيار يكون بمدى أهمية الإعفاء في تنشيط قطاعات اقتصادية تعود بالفائدة على الاقتصاد ككل.

٢٠ ـــ خلق الثقة المفقودة بين الدوائر المالية والمكلف. إذ يعتقد قسم كبير من المكلفين أنهم لو صدقوا في بياناتهم المقدمة إلى الدوائر المالية، فلن يؤدي ذلك إلى فرض الضريبة بشكل عادل عليهم. لذلك يعمدون إلى التلاعب في بياناتهم من خلال تخفيض إيراداتهم أو زيادة نفقاتهم حتى إذا ما أجرت الدوائر المالية تعديلات على بياناتهم توصلوا إلى ضريبة صحيحة.

٢١ ــ تنمية الوعي الضريبي للمكلفين من خلال الاتصال المباشر معهم وإقامة الندوات، وإصدار النشرات الدورية، ودليل الضرائب، واستخدام وسائل الإعلام كأداة لتوجيه الخطاب الإعلامي الضريبي للمكلفين.

٢٢ ــ تشديد العقوبات على المتهربين من الضريبة. إذ أن ضآلة الجزاء على المتهربين أو عدم تطبيق النصوص القانونية في هذا المجال والاكتفاء بالغرامات المالية فقط سوف تدفع المكلف لأن يوازي بين ما سيحصل عليه من وفر من خلال التهرب الضريبي وما سيدفعه من جزاء نتيجة التهرب، ويحاول أن يحصل على العائد الأكبر.

٢٣ ــ الانتقال من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة الموحدة.

**٤ــ٢ــ١ــ٢ــ الضريبة ودخل الأرباح الحقيقية /تجارة عقارات /**

١ــ إصدار دراسات خاصة بمهنة تجارة العقارات، تتناول دراسة الظروف و الأوضاع الخاصة بالمهنة وفي كافة محافظات القطر، و العوامل المؤثرة في عناصر الكلف وأسعار البيع ومعدلات الربح الاجمالية والصافية.

وتعدّ هذه الدراسات إمّا من قبل وزارة المالية، ويكتفى في هذه الحالة بما ورد أعلاه من معلومات، أو تعدّ من قبل الدوائر المالية في المحافظات بتشكيل لجان خاصة وبقرار من مدير المالية تقوم بإعداد تلك الدراسات مع إضافة ما تراه مناسباً من معلومات تخدم عملية التكليف الضريبي لهذه المهنة. وتُعتبر تلك الدراسات المقدمة من اللجان بمثابة دليل عام يستند إليه مراقبو الدخل في إعداد تقارير التكاليف للتخلّص وبقدر الإمكان من التقديرات الجزافية والعوامل الشخصية وعدم المعاملة بالمثل للمكلفين الخاضعين لهذه الضريبة، ممّا يؤثّر سلباً على نتائج التكليف الضريبي والتي تكون عادة في غير صالح الخزينة.

٢ــ التمييز في مقدار السلف بين العقارات التجارية وغير التجارية ( السكنية ) وبين مراكز المدن الكبيرة و الأرياف والمدن الصغيرة من خلال تعديل قرار أداء السلفة النقدية على حساب ضريبة الدخل رقم ١٤٨٣/و تاريخ ١٩٨٦/٩/٩ وإقرار مجموعة من المعدلات أو النسب التي تكون أكبر أو أقل من % كنسبة من القيمة البيعية الحقيقية الواجب التصريح عنها الدوائر المالية تؤخذ من واقع المهنة في كل محافظة على حده وانسجاماً مع التمييز المذكور.

٣ــ تفعيل دور الجهات و الدوائر الرسمية العامة ذات العلاقة، مع الدائرة المالية بشكل يتناسب مع تطور الأنظمة الضريبية الحالية، ويؤدي إلى سدّ الثغرات التي يمكن أن تشكل منافذ للتهرب الضريبي والناتجة عن الخلل في العلاقة بين تلك الجهات والدوائر المالية. كالتأكيد على قيام الدوائر العقارية بإجراء المسح العقاري لجميع المناطق خدمة لأغراض التسجيل و التملك ...

٤ــ وضع عقوبات أو غرامات مالية رادعة على المكلف الذي يصرّح بثمن بيع أقلّ من الواقع لضبط موضوع التهرب الجزئي من دفع السلفة أو الكامل.

٥ــ وضع ضوابط للشركات العقارية بحيث تكون شركات فعلية مشهرة ذات سجل تجاري وليست شركات واقع وهمية هدفها التهرب من التصاعد الضريبي، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، محاولة إلغاء نص المادة (٣٢) من المرسوم التشريعي رقم ١٤٦ لعام ١٩٦٤ والتعليمات الوزارية اللاحقة المتعلقة بنص المادة المذكورة،ومحاولة وضع أسس وقواعد محاسبية وقانونية للفصل بين الأرباح التي يحصل عليها كل من الشركاء في ذات العقار وتشريعها أصولاً.

والانتقال التدريجي إلى مبدأ التشخيص في الضريبية تمهيداً للانتقال من نظام الضرائب النوعية المعمول به حالياً إلى نظام الضريبية على مجمل الدخل.

٦ــ تكثيف الزيارات الميدانية لموظفي وزارة المالية أو أشخاص تختارهم من الدوائر المالية في المحافظات للتأكد من تطبيق أحكام القوانين والمراسيم و التعليمات في مجال التكليف الضريبي ولاسيما أحكام القانون رقم (٢٠) لعام ١٩٩١ لمنع الاجتهادات وتعدّد الآراء، أو تجاهل تطبيقها قدر الإمكان.

**٤ــ٢ــ١ــ٣ــالضريبة على الدخل المقطوع**

إعادة صياغة قانون الدخل ليشمل جميع التعديلات التي طرأت على مواده حتى تاريخه. ويتناسب مع المستوى الاقتصادي الحالي، وينسجم من التطور الاجتماعي والثقافي الذي طرأ على المجتمع منذ تاريخ صدوره وحتى الآن. ليساهم في زيادة فعالية التشريع الضريبي في ضبط قنوات التهرب الضريبي سواء المشروع وغير المشروع، واستيعاب المطارح الضريبية الجديدة وتحديث أنظمة الضرائب النوعية، استعداداً للدخول في أنظمة ضريبية أكثر تطوراً كنظام الضريبة على مجمل الدخل. وهذا بدوره يجب أن يتزامن مع تحديث أو تفعيل الدوائر و الجهات الرسمية الأخرى ذات العلاقة ويتفرع عن ذلك:

**١ــ تعديل ضبوط اللجنة المركزية من خلال إعداد دراسة موضوعية وواقعية للمهن التجارية و الصناعية وغير التجارية تتضمن:**

ــ عدد أيام العمل الفعلية.

ــ العوامل الإيجابية و السلبية المؤثرة في زيادة أو تخفيض النشاط المتعلق بالمهن ذات الطبيعة الواحدة .

ــ إعادة دراسة نسب الأرباح الإجمالية والصافية، وصياغة تلك النسب بتعليمات وزارية تصدر سنوياً أو بمعدل كل سنتين ماليتين على الأكثر لتتلاءم مع دورات التصنيف، وإبعاد الدوائر

المالية قدر الإمكان عن التقدير و الكيفية، ومراعاة ظروف رواج وكساد السلع التجارية والصناعية وغير التجارية.

**٢ــ بالنسبة للمهن العلمية:** الاهتمام بمراعاة التوثيق الدقيق للمعلومات أو البيانات إمّا عن طريق المكلف عن طريق النقابات المهنية والتي ترتبط بنشاط المكلفين بهذه المهن، والإقتداء بالتدابير والإجراءات المرعية في نقابة المهندسين والتي تحدد بشكل دقيق دخل هؤلاء المكلفين.

**٣ــ التأكيد على ضرورة توثيق العمليات والصفقات التجارية** بأوراق تجارية (فواتير شراء وبيع ، أوراق قبض أوراق دفع... الخ ). على اعتبار أنّ هذه الأوراق هي عبارة عن مستندات يجب توفرها لتأكيد صحة ما جاء في بيانات المكلفين ودفاترهم وقيودهم، وعدم اعتبار ذلك مخالف للقانون، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، يتم إصدار تلك الأوراق واعتمادها من قبل إحدى دوائر الدولة ذات العلاقة، وتأخذ أرقاماً تسلسلية كما تمهر بمهور خاصة وتعتبر من أدلة الإثبات القانونية التي يعتد بها أمام المحاكم وذلك منعاً للتهرب من الضريبية.

٤ــ إنهاء حالة التعارض بين القانون المدني والقانون أوالتشريع الضريبي، بإعطاء الأولوية للتشريع الضريبي بتطبيق نصوصه خاصة فيما يتعلق بعدم مراجعة التكاليف الضريبية بعد اكتسابها الدرجة القطعية بأيٍّ من طرق المراجعة بما فيها القضاء الإداري. بالإضافة إلى تعديل أحكام القانون المدني المتعلقة ببدلات الخلو أو الفروغ (قانون الإيجارات).

٥ــ اعتبار ــ **وبناء على ما سبق ــ التهرب الضريبي** وبموجب قانون صادر بهذا الخصوص، من الجرائم التي يعاقب عليها القانون وتمسّ بأمن المجتمع .

**٦ــ توسيع المهن التي يشملها التكليف لدى دائرة الأرباح الحقيقية** ليشمل بعض مكلفي المهن العلمية و المهن التي تعتمد في مبيعاتها على استجرارات من القطاع العام أو وكالات محددة.

٧ــ تخفيض مدة الحد الأدنى من دورة التصنيف الواردة في القانون ( ٢١ ) من سنتين إلى سنة واحدة إذا كان هناك تبديل حاد في فعالية المكلف سلباً أو إيجاباً.

٨ ــ إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية الموجودة بموجب قوانين كالمرسوم ١٠٣ لعام ١٩٥٢ لتحديد المنشآت الصناعية التي تدخل ضمن الإعفاءات.

٩ ــ تعديل الحد الأدنى المعفى حتى يتناسب مع مستويات غلاء المعيشة.

١٠ ــ الاهتمام بكادر موظفي الدوائر المالية من مراقبي الدخل من حيث زيادة عدد و تأهيل وتخصص هؤلاء الموظفين، للحدّ من التقديرات الحكمية، والحدّ من العوامل الشخصية بزيادة أجورهم أو

تعويضاتهم ليصبّ ذلك جميعه في خدمة صحة القرار وعدالة التكليف الضريبي من جهة، ووفرة الضريبة من الحدّ من التهرب من جهة أخرى.

### ٤-٢-٢ . الضريبة على دخل والرواتب والأجور:

ويتم تطوير هذه الضريبة وتفعيل دورها في تمويل الموازنة العامة للدولة من خلال التركيز على محورين أساسيين:

ــ **المحور الأول:** ويتناول إصلاح هذه الضريبة بحيث تتماشى مع المرحلة الاقتصادية الراهنة ويكون ذلك من خلال:

١ــ زيادة الحد الأدنى المعفى من الدخل الخاضع للضريبة إلى ٥٠% ،حد أدنى من قيمة هذا الدخل لمقابلة الحاجات الأساسية والضرورية اللازمة للمعيشة.

٢ ــ تخفيض المعدلات الضريبية وتوسيع الشرائح التي تطبق عليها تلك المعدلات أسوة بالدول ذات الاقتصاديات المتماثلة (الدول المجاورة).

ــ المحور الثاني: ويتناول إلزام الدوائر المالية بتطبيق أحكام قانون الدخل المتعلق بهذه الضريبة في ما يتعلق بإخضاع العاملين في القطاع الخاص وضبط المطارح الضريبية ومنع التهرب الضريبي وذلك من خلال:

١ــ تطبيق أحكام المادة /٥٠/ من خلال تقديم البيانات من قبل المستخدمين والتأكيد على تسجيلهم في التأمينات الاجتماعية.

٢ ــ إيجاد مكاتب عمل متخصصة منفصلة أوتابعة لإحدى الدوائر الرسمية ولتكن مديرية الشؤون الاجتماعية والعمل. من مهامها الربط بين الأفراد وأصحاب العمل بآلية منظمة ومتكاملة بدءاً من سنّ التشريعات المناسبة ومروراً بالغرامات وانتهاءً بإلزام هؤلاء بتسجيل أسمائهم لديها.

٣ ــ تفعيل نص المادة ٥١ من قانون ضريبة الدخل من خلال حض مراقبي الدخل على متابعة السجل المذكور في نص هذه المادة والتأكد من العمل به لدى المكلفين، وتوعية المكلفين بإظهار مدى أهمية التقيد بهذه الواجبات. هذا من جهة، ومن جهة أخرى، تعديل قيمة الغرامة المنصوص عليها في المادة ٥١ وتحويلها إلى نسبة مئوية من الضريبة المترتبة على الأجر أو الراتب الشهري.

٤ ــ إلزام مراقبي الدخل بالقراءة المستمرة الواعية و العميقة لقانون ضريبة الدخل وأيّة مصادر أخرى ذات علاقة، من أجل رؤية أشمل وفهم أدق لواقع هذه الضريبة وكيفية تكليفها.

٥ ــ حضّ الدوائر المالية على عدم قبول البيانات المقدمة من قبل أصحاب العمل إلا على أساس القائمة المنصوص عنها /٥٣/ وكاملة دون نقصان.

٦ ــ تفعيل إجراءات التحقق المشار إليها في المواد /٥٠ ، ٥١ ، ٥٣ / من قانون ضريبة الدخل بإدخال أنظمة الحاسوب وفتح استمارات خاصة لكل عامل أو موظف تسجل فيها جميع المعطيات والمعلومات التي تضمن ضبط المطارح الضريبية بشكل دقيق، وتحقيق التصاعد في الضريبة في حال تعدد الدخول للمكلف أو المستخدم الواحد.

٧ــ دفع أصحاب العمل بالتصريح بالعدد الحقيقي للعاملين في فعالياتهم وإظهار القيمة الحقيقية لكتلة الرواتب والأجور وذلك من خلال دراسات مستمرة تقوم بها الدوائر المالية لمعرفة الأجور الحقيقية في القطاعات الاقتصادية المختلفة، وتفعيل إجراءات التحقق والتعاون مع الجهات الرسمية ذات العلاقة كمؤسسة التأمينات الاجتماعية لمعرفة عدد العاملين، وذلك من أجل ضبط المطارح الضريبية وإظهارها بحقيقتها.

٨ــ زيادة عدد مراقبي دخل الرواتب والأجور في كل محافظة بما يتناسب وعدد المكلفين بهذه الضريبة.

٩ــ حصر المكلفين بتجارة العقارات والذين يزاولون المهنة بشكل دائم، وإنذارهم بطلب المخططات والأوراق والمستندات والوثائق ذات العلاقة خلال فترة الإنشاء والقيام بجولات ميدانية من قبل مراقبي الدخل للتأكد من عدد العمال المستخدمين ومراقبتهم ومتابعتهم.

١٠ــ تكليف قسم الاستعلام الضريبي بالمهمة السابقة، بالإضافة إلى الكشف عن المكلفين الجدد من خلال جولاتهم الميدانية ولمعرفة عائدية العقارات قيد الإنشاء واسم المكلف وعنوانه، وتاريخ مباشرته للمهنة وإعلام دائرة الرواتب والأجور بتلك المعلومات.

١١ــ يصار في دائرة التكليف بضريبة ريع العقارات إلى تصريح المكلفين عن العقارات المنجزة وخلال فترة زمنية أقصاها عاماً كاملاً بعد الانتهاء من إنجازها.

وعليه يمكن استحداث إجراء إضافيّ يحثّ فيه المكلفين بالتصريح عن عقاراتهم قبل البدء بعمليات الإنشاء أو الإكمال حسب الحال، على أن يتقدموا بالمخططات والوثائق ذات العلاقة ثم ترسل أصولاً إلى دائرة الرواتب والأجور أو إلى قسم الاستعلام الضريبي حسب الحال، للتمكن من متابعة هذه المطارح وتكليفها بضريبة دخل الرواتب والأجور.

١٢ــ تبرئة ذمة بائع العقار من ضريبة دخل الرواتب والأجور قبل تبرئة ذمته أمام دائرة تجارة العقارات، ليتمكن بعد ذلك من متابعة إجراءات نقل الملكية. ويكون ذلك بقيام مراقبي دخل تجارة العقارات بطلب مخططات البناء والوثائق اللازمة من مكلفي تجارة العقارات وعن العقارات المباعة، مرفقاً معها دراسة أولية تحدد الكلفة التقديرية للعقار أو المقسم المباع، ويبين فيها وبشكل واضح كتلة

اليد العاملة المستخدمة، بالإضافة إلى بنود الكلفة الأخرى وترسل إلى دائرة الرواتب والأجور لتكليفها بضريبة دخل الرواتب والأجور، أو من أجل الاستعانة بها في حال إجراء التكاليف الإضافية. على أن يتم مطابقة كتلة الأجور المحتملة من دائرة تجارة العقارات مع عدد العمال وأجر كل عامل مرفقاً بتصريح المكلف، مع نتائج الجولات الميدانية لمراقبي الدخل أو من توعز إليهم المهمة حسب الحال، من أجل استخلاص الكتلة الحقيقية والواقعية لكتلة الأجور وإخضاعها لضريبة دخل الرواتب والأجور.

١٣ـ المباشرة بالتدقيق المستندي الكامل وإلغاء خطة الإنجاز والتقدير المباشر للأرباح في إعداد تكاليف ضريبة دخل الأرباح الحقيقة سواء المهن أو العقارات، للوصول إلى أرقام الكلَفْ والنفقات للمكلف، بغية التعرّف على قيمة أجور اليد العاملة المستخدمة.

١٤ـ استحداث شعبة مستقلة في إحدى الدوائر المالية المعنية ضمن المديرية الواحدة أو بشكل منفرد تعنى بإنتاج الدراسات التحليلية لكافة المهن والفعاليات وبشكل خاص لفعالية التعهدات بكافة أنواعها بما فيها تعهدات العقارات، وتقوم على الاحتساب الدقيق للكلف والأسعار ومعدلات الاستخدام وهوامش الأرباح من أجل المطابقة مع بيانات المكلفين والوصول بتقارير التكاليف إلى أقرب ما يكون من الدقة والموضوعية والواقعية. يشارك في هذه الدراسات مجموعة من المتخصصين من أصحاب الكفاءات، ومن مختلف الجهات الرسمية صاحبة العلاقة في هذا المجال.

### ٤-٢-٣-الضريبة على ريع رؤوس الأموال.

إن تفعيل دور هذه الضريبة، وتطوير حصيلتها، وإعادة الحياة إلى معظم المطارح الضريبية التي نصت عليها أحكام قانون ضريبة الدخل إنما يرتبط:

١ـ تطوير الأنظمة المصرفية وتحرير الفوائد.

٢ـ إقامة الشركات المساهمة وتشجيعها وإعطائها مزايا خاصة.

٣ـ السماح بفتح المصارف الخاصة ضمن أراضي القطر وإنشاء سوق للأوراق المالية علماً بأن هناك حوالي ٨٠٠ ألف رقم حساب مصرفي في لبنان تعود إلى مودعين سوريين.

٤ـ تخفيض معدل الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة وذلك من أجل تحفيز الأفراد على الادخار.

### ٤-٢-٤- الضريبة على ريع العقارات.

إن إصلاح هذه الضريبة وتفعيل دورها التنموي، إنما يجب أن ينسجم مع التطورات العمرانية والسعرية التي شهدها القطر العربي السوري خلال الثلاثة العقود الأخيرة ويمكن تعدادها كما يلي:

١ــ إرجاع عمليات إعادة التقدير إلى اللجان المحلية وضبوط اللجنة المركزية التي تتعامل مع الواقع دون اضطرارها إلى الأخذ بتقديرات لجان أخرى خارج وزارة المالية.

٢ــ إعادة تقدير العقارات بشكل عام للتعرف على القيم الحقيقية للعقارات وتسجيلها في قيود الدوائر المالية وذلك تحقيقاً لــ:

أ ــ العدالة في التكليف، فإضافة نسبة مئوية على قيم العقارات لا يحقق العدالة في التكليف.

ب ــ الانسجام والتناسب بين العقارات الخاضعة للضريبة حسب الواقع في كل منطقة ومحافظة.

جـ ــ تمكّن الدوائر المالية من التعرف على التعديلات الطارئة على أوضاع العقارات.

٣ــ وبعد القيام بعملية إعادة التقدير المشار إليها، إعفاء دور السكن المخصصة للسكن العائلي من ضريبة ريع العقارات أو فرض ضريبة بمعدلات تصاعدية ضئيلة منسوبة إلى الواقع الاقتصادي والاجتماعي.

٤ــ إعادة النظر بالمعدلات والشرائح الضريبية المطروحة ونسب الريع المقدرة بتخفيضها بشكل يتناسب مع نتائج عملية إعادة التقدير المشار إليها سابقاً.

٥ــ الوصول إلى تسعيرة موحدة في مختلف الدوائر المالية ضمن المديرية الواحدة بحيث يقدَّر سعر المتر لعقار أو لمحل تجاري بشكل موحد سواء في حالة البيع أو الإيجار (الفروغ)، أو التقدير (التخمين)... الخ. ويكون هذا السعر الجديد ملزم وقابل للتعديل وفق التغيرات الاقتصادية والاجتماعية في القطر العربي السوري. الأمر الذي يزيد من عوامل الثقة بالتشريع الضريبي بتوحيده وتجانسه مما يشجع على الالتزام وعدم التهرب.

٦ ــ تفعيل دور شعبة المخططات برفدها بعناصر مساحية وعدم استعارة فنيين من خارج الدائرة المالية. تكون هذه العناصر ضمن لجان، وعلى ملاك وزارة المالية.

٧ ــ زيادة عدد مراقبي الدخل وتفعيل دورهم في مراقبة الأبنية الجديدة.

٨ ــ التنسيق مع المديرية العامة للمصالح العقارية بإنهاء عملية التحديد والتحرير حتى يصبح القطر كله محدد ومحرر وإعادة تجميل بعض المناطق وما يترتب على ذلك من زيادة الحصيلة الضريبية من رسوم السجل العقاري وضرائب الملكية وتجميل هذه العقارات على صفحات السجل العقاري.

٩ ــ مسك بطاقة ذاتية لكل عقار بالإضافة إلى السجلات المالية الموجودة حالياً، يبين فيها الاسم الثلاثي للمالك مع تاريخ تولده واسم والدته مع رقم وتاريخ العقد الذي آل إليه هذا العقار بموجبه.

تكون هذه البطاقة صالحة لمدة عشر سنوات (دورة تقديرية كاملة) تحقق فيها الضريبة على كامل المـــدة المشار إليها.

١٠ ــ بناء على البطاقة السابقة يسهل على الدوائر المالية تنظيم فهرس هجائي يعتمد من قبلها كمـــا تلزم الدوائر العقارية ــ التي تفتقر بدورها لهذا الفهرس ــ بتنظيمه.

١١ ــ ضبط عمليات التحقق على الضريبة التصاعدية من خلال اعتماد البطاقة والفهرس الهجـــائي لسهولة ضم مجموعة العقارات إلى ذات المالك، مما يؤدي إلى سهولة تنظيم البطاقة التصاعديـــة ومنـــع التهرب من تصاعدية الضريبة.

١٢ ــ سهولة تلقين هذه المعلومات، عند اعتماد وسائل الأئمة الحديثة ( الحاسوب في حال إدخاله).

١٣ ــ بعد اعتماد ما ذكر سابقاً، يمكن أن يقسم تحقق الضريبة على ريع العقارات إلى قسمين:

أ ــ العقارات المستقرة والتي لم يحدث عليها أي تغيير ولمدة عشر سنوات متتالية مثل: مخـزن، شقة سكنية جاهزة..الخ . تحقق الضريبة على هذه العقارات لمدة عشر سنوات متتاليـــة دفعـــة واحدة علماً أنه يوافى كل من قسم من الجباية شعبة التصاعدية في حال حدوث تبدّل بالمـــلك أو بالعقار.

ب ــ العقارات غير المستقرة (العقارات التي ما تزال قيد الإنشاء، العقارات الجاهزة والـــتي لم تصحح أوصافها.. ) تحقق الضريبة عليها كل عام.

١٤ ــ في حال تأجير العقار للغير، تفرض ضريبة إضافية بمعدلات مختلفة حسب البدل المحدد في عقـــد الإيجار.

١٥ ــ إلغاء الضريبة على ريع الآلات تحفيزاً للاستثمار والإنتاج والتصدير بتخفيض تكاليف الإنتـــاج وصولاً إلى أسعار منافسة تساهم في ترويج المنتج خارج القطر.

١٦ ــ إعادة النظر بإعفاءات هذه الضريبة لقدمها وزوال الأسباب الموجبة لمعظمها.

## جدول رقم (١) ٢ ـ ٢ ـ ١ ـ ١ ـ

ـ جدول تطور العبء الضريبي الظاهري في سوريا من عام ١٩٨٨ ـ ١٩٩٧
من واقع قطع حسابات الموازنة الأرقام بملايين الليرات السورية

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ | ١٩٩٧ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| إجمالي الضرائب والرسوم | ١٨٩٥٦ | ٢٣٩٤٥ | ٢٩١٥٧ | ٢٨٩٠٣,٥ | ٤٤٥٥٢ | ٤٨٨٦١ | ٥٨٢١١ | ٦٨٩٢٥ | ٧٢٢٨٨ | ـ |
| الناتج المحلي الإجمالي بكلفة عوامل الإنتاج | ٤٢٨٩٩٥ | ٣٥١٤٦٣ | ٣٧٢٢٣٥ | ٣٩٢٣١٣ | ٤٣٧٨٩٤ | ٤٥٨١١٥ | ٤٨٣٢٢٧ | ٥٠٩٩٧١ | ٥٤٦٨١٧ | ٥٢٢٣٢٧ |
| تطور العبء الضريبي | ٪٤,٤٢ | ٪٦,٨١ | ٪٧,٨٣ | ٪ ٩,٩٢ | ٪ ١٠,١٧ | ٪ ١٠,٦٦ | ٪ ١٢,١ | ٪ ١٣,٥٢ | ٪ ١٣,٢٢ | |



المصادر: ـ قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
ـ بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
ـ المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول رقم ( ٢ ) ٢ ـ ٢ ـ ١ ـ ٢ ـ

جدول تطور العبء الضريبي في سورية من عام ١٩٨٨ ـ ١٩٩٧

من واقع قطع حسابات الموازنة وبعد إضافة فروقات الأسعار وبدلات الخدمات /الأرقام بملايين الليرات السورية /

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ | ١٩٩٧ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| إجمالي الضرائب | ٢٨٨١٩ | ٣٨٦٤٣,٥ | ٤٨٣٢٠ | ٦٠٦٨٥ | ٨٠٩٢٣,٥ | ٧٩٣٣١,٥ | ١٠٦٧٩٨ | ١٢٦٢٢٠ | ١٢٧٧٢٣ | - |
| الناتج المحلي الإجمالي بكلفة عوامل الإنتاج | ٤٢٨٩٩٥ | ٣١٥٤٦٣ | ٣٧٢٢٣٥ | ٣٩٢٣١٣ | ٤٣٧٨٩٤ | ٤٥٨١١٥ | ٤٨٣٢٢٧ | ٥٠٩٩٧١ | ٥٤٦٨١٧ | ٥٢٢٣٢٧ |
| تطور العبء الضريبي | ٪٦,٧٢ | ٪١٠١ | ٪١٢,٩٨ | ٪١٥,٤٧ | ٪١٨,٤٨ | ٪١٧,٣٢ | ٪٢٢ | ٪٢٤,٧٥ | ٪ ٢٣.٣٦ | - |



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول (٣) ٢-٢-١-٣

جدول يظهر المقارنة بين معدل نمو الإيرادات الضريبية ومعدل نمو الناتج المحلي
من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام ١٩٩٠ . ١٩٩٦
الأرقام بملايين الليرات

| الأعوام | ١٩٩٠ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|
| الناتج المحلي الإجمالي | ٣٧٢٢٣٥ | ٤٥٨١١٥ | ٤٨٣٢٢٧ | ٥٤٦٨١٧ |
| الإيرادات الضريبية قبل الإضافات | ٢٩١٥٧ | ٤٨٨٦١ | ٥٨٢١١ | ٧٢٢٨٨ |
| الإيرادات الضريبية بعد الإضافات | ٣٨٦٤٣,٥ | ٧٩٣٣١,٥ | ١٠٦٧٩٨ | ١٢٧٧٢٣ |
| معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي | - | ٪١٨,٧٥ | - | ٪١١,٦٣ |
| معدل نمو الإيرادات الضريبة قبل الإضافات | - | ٪٤٠٣٣ | - | ٪١٩,٤٧ |
| معدل نمو الإيرادات الضريبية بعد الإضافات | - | ٪٥١,٢٨ | - | ٪١٦,٣٨ |
| زيادة معدل نمو الإيرادات الضريبية عن معدل نمو الناتج قبل الإضافة | - | ٪٢١,٥٨ | - | ٪٧,٨٤ |
| زيادة معدل نمو الإيرادات الضريبية عن معدل نمو الناتج بعد الإضافة | - | ٣٢,٥٣ | - | ٪٤,٧٥ |



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول (٤) ٢-٢-١-٤

جدول تطور العبء الضريبي الحقيقي في سورية من عام ١٩٨٨ - لغاية عام ١٩٩٦ بعد تنزيل القطاعات المعفاة من الناتج المحلي الإجمالي

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ | ١٩٩٧ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| إجماعي الضرائب والرسوم | ٢٨٨١٩ | ٣٨٦٤٣,٥ | ٤٨٣٢٠ | ٦٠٦٨٥ | ٨٠٩٢٣,٥ | ٧٩٣٣١,٥ | ١٠٦٧٩٨ | ١٢٦٢٢٠ | ١٢٧٧٢٣ | - |
| الناتج المحلي الإجمالي قبل التعديل | ٤٢٨٩٩٥ | ٣٥١٤٦٣ | ٣٧٢٢٣٥ | ٣٩٢٣١٣ | ٤٣٧٨٩٤ | ٤٥٨١١٥ | ٤٨٣٢٢٧ | ٥٠٩٩٧١ | ٥٤٦٨١٧ | - |
| القطاعات المعفاة المنزلة من الناتج المحلي الإجماعي (٥٠٪) | ٢١٤٤٩٧,٥ | ١٧٥٧٣١,٥ | ١٨٦١١٧,٥ | ١٩٦١٥٦,٥ | ٢١٨٩٤٧ | ٢٢٩٠٥٧,٥ | ٢٤١٦١٣,٥ | ٢٥٤٩٨٥,٥ | ٢٧٣٤٠٨,٥ | - |
| الناتج المحلي الإجمالي بعد التعديل | ٢١٤٤٩٧٠٥ | ١٧٥٧٣١,٥ | ١٨٦١١٧,٥ | ١٩٦١٥٦,٥ | ٣١٨٩٤٧ | ٢٢٩٠٥٧,٥ | ٢٤١٦١٣,٥ | ٢٥٤٩٨٥,٥ | ٢٧٣٤٠٨,٥ | - |
| العبء الضريبي | ٪١٣,٤٤ | ٪٢١,٩٩ | ٪٢٥,٩٦ | ٪٣٠,٩٤ | ٪٣٦,٩٦ | ٪٣٤,٦٣ | ٪٤٤,٢ | ٪٤٩,٥ | ٪٤٦,٧٢ | - |



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول (٥) ٢ - ٣ - ١ - ١

جدول يظهر نسبة الموارد الضريبية إلى إجمالي موارد الموازنة من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام ١٩٨٨ الأرقام بملايين الليرات

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٥ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٨٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الموارد الضريبية (الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة) | ١٨٩٥٦ | ٢٣٩٤٥ | ٢٩١٥٧ | ٣٨٩٠٣,٥ | ٤٤٥٥٢ | ٤٨٨٦١ | ٥٨٢١١ | ٦٨٩٢٥ | ٧٢٢٨٨ |
| إجمالي الموارد العامة | ٥٠١٨١,٦ | ٥٧٣١٢ | ٦٥١٤٦,٧ | ٨٨٦٠٢ | ١٠٣٧٦٢,٣ | ١١٢١٦٤,٦ | ١٦٢٨٥١,٣ | ١٨١٨١٧,٧ | ١٩٣٢٥٧,٦ |
| نسبة الموارد الضريبية إلى إجمالي الموارد العامة | ٪٣٧,٧٧ | ٪٤١,٧٨ | ٪٤٤,٧٦ | ٪٤٣,٩١ | ٪٤٢,٩٤ | ٪٤٣,٥٦ | ٪٣٥,٧٤ | ٪٣٧,٩ | ٪٣٧,٤ |



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول (٦) ٢-٣-١-٢

جدول يظهر نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات المحلية الذاتية من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام ١٩٨٨ حتى ١٩٩٦

الأرقام بملايين الليرات

| الأعوام | ١٩٩٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الإيرادات الضريبية (الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة) | ١٨٩٥٦ | ٢٣٩٤٥ | ٢٩١٥٧ | ٣٨٩٠٣,٥ | ٤٤٥٥٢ | ٤٨٨٦١ | ٥٨٢١١ | ٦٨٩٢٥ | ٧٢٢٨٨ |
| الإيرادات المحلية الذاتية | ٤٧١٨٦ | ٥٥٠٨٩ | ٦٣٣٥٣ | ٨٥٢٧١,٤ | ١٠١٦٦٢,٢٧ | ١٠٤٢٨٠,٦ | ١٣٦٠١٤,٩ | ١٦٠٦٥٧,٩١ | ١٧٤٥٦٤,٣ |
| نسبة الموارد الضريبية إلى الإيرادات المحلية الذاتية | ٪٤٠,١٧ | ٪٤٣,٤٧ | ٪٤٦ | ٪٤٥,٦ | ٪٤٣,٨٢ | ٪٤٦,٨٥ | ٪٤٢,٨ | ٪٤٢,٩ | ٪٤١,٤ |



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول (٧) ٢-٣-١-٣

جدول يظهر نسبة الإيرادات الضريبية بعد إضافة فروقات الأسعار و بدلات الخدمات من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام ١٩٨٨ حتى ١٩٩٦ الأرقام بملايين الليرات

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| إجمالي الضرائب والرسوم بعد التعديل | ٢٨٨١٩ | ٣٨٦٤٣,٥ | ٤٨٣٢٠ | ٦٠٦٨٥ | ٨٠٩٣٣,٥ | ٧٩٣٣١,٥ | ١٠٦٧٩٨ | ١٢٦٢٢٠ | ١٢٧٧٢٣ |
| إجمالي الموارد العامة | ٥٠١٨١,٦ | ٥٧٣١٢ | ٦٥١٤٦,٧ | ٨٨٦٠٢ | ١٠٣٧٦٢,٣ | ١١٢١٦٤,٦ | ١٦٢٨٥١,٣ | ١٨١٨١٧,٧ | ١٩٣٢٥٧,١٦ |
| إجمالي الموارد الذاتية المحلية | ٤٧١٨٦ | ٥٥٠٨٩ | ٦٣٣٥٣ | ٨٥٢٧١,٤ | ١٠١٦٦٢,٢٧ | ١٠٤٢٨٠,٦ | ١٣٦٠١٤,٩ | ١٦٠٦٥٧,٩١ | ١٧٤٥٦٤,٣ |
| نسبة إلى إيرادات الضريبية إلى إجمالي الموارد العامة | ٥٧,٤٣٪ | ٦٧,٤٣٪ | ٧٤,١٧٪ | ٦٨,٤٩٪ | ٧٨٪ | ٧٠,٧٣٪ | ٦٥,٨٦٪ | ٦٩٣٤٢٪ | ٦٦٪ |
| نسبة الموارد والضريبية إلى إجمالي الإيرادات المحلية الذاتية | ٦١٪ | ٧٠٪ | ٧٦,٢٧٪ | ٧١,١٧٪ | ٧٩,٦١٪ | ٧٦٪ | ٧٨,٥٢٪ | ٧٨,٥٦٪ | ٧٣,١٧٪ |



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

**جدول (٨) ٢ـ١ـ٣ـ٤**

**جدول يظهر حساسية الإيرادات العامة للتغير مع التغير في النفقات العامة من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام ١٩٨٨ حتى ١٩٩٦.**

الأرقام بملايين الليرات

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| التغير في الموارد الضريبية | - | ٩٨٢٤,٥ | ٩٦٧٦,٥ | ١٢٣٦٥ | ٢٠٢٤٨,٥ | - | ٢٧٤٦٦,٥ | ١٩٤٢٢ | ١٥٠٣ |
| الموارد الضريبية | ٢٨٨١٩ | ٣٨٦٤٣,٥ | ٤٨٣٢٠ | ٦٠٦٨٥ | ٨٠٩٣٣,٥ | ٧٩٣٣١,٥ | ١٠٦٧٩٨ | ١٢٦٢٢٠ | ١٢٧٧٢٣ |
| التغير في النفقات العامة | - | ١٠٩٢٢ | ٦٠٧٥ | ١٨٦٥٧ | ٨٣٠٢ | ١٤٧٧٦ | ٣٧٧٠٩ | ١٣٨٤٢ | ٢٠٤٢٤ |
| النفقات العامة | ٤٥٤٣٤ | ٥٦٣٥٦ | ٦٢٤٣١ | ٨١٠٨٨ | ٨٩٣٩٠ | ١٠٤١٦٦ | ١٤١٨٧٥ | ١٥٥٧١٦ | ١٧٦١٤١ |
| التغير في الموارد الضريبة / الموارد الضريبية | - | ٪٢٥,٤٢ | ٪٢٠ | ٪٢٠ | ٢٥ | - | ٪٢٥,٧٢ | ٪١٥,٣٩ | ٪١,١٨ |
| التغير في النفقات العامة/ النفقات العامة | - | ٪١٩,٣٨ | ٪٩,٧٣ | ٪٢٣ | ٪٩,٢٩ | ٪١٤,١٩ | ٪٢٦,٥٨ | ٪٨,٨٩ | ٪١١,٦ |
| معامل حساسية التغير في الإيرادات الضريبية إلى التغير في النفقات العامة | - | ١,٣١ | ٢ | ٠,٨٧ | ٢,٦٩ | - | ٠,٩٧ | ١,٧٣ | ٠,١ |



المصادر: ـ قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
ـ بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
ـ المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول رقم (٩) ٢ـ٣ـ٢ـ١

جدول يظهر تطور الإيرادات الضريبية من الضرائب المباشرة قبل التعديل من واقع قطع حسابات الموازنات لأعوام ١٩٨٨-١٩٩٦

الأرقام بملايين الليرات

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الضرائب والرسوم المباشرة | ١٥٢٤٦,٧ | ١٨٥٩٦,٧٦ | ٢٢٨٠٢,٢٥ | ٢٩٨٨٦ | ٣٢٢٤٤ | ٣١٥٩٠,٨٤ | ٣٧٠٠٧,٢٦ | ٤٤٨٣٨,٤ | ٤٦٨٨٧,٦٧ |
| إجمالي الموارد الضريبية | ١٨٩٥٦ | ٢٣٩٤٥ | ٢٩١٥٧ | ٣٨٩٠٣,٥ | ٤٤٥٥٢ | ٤٨٨٦١ | ٥٨٢١١ | ٦٨٩٢٥ | ٧٢٢٨٨ |
| إجمالي الموارد العامة | ٥٠١٨١,٦ | ٥٧٣١٢ | ٦٥١٤٦,٧ | ٨٨٦٠٢ | ١٠٣٧٦٢,٣ | ١١٢١٢٤,٦ | ١٦٢٨٥١,٣ | ١٨١٨١٧,٧ | ١٩٣٢٥٧,٦ |
| نسبة الضرائب والرسوم المباشرة إلى إجمالي الموارد الضريبية | ٪٨٠,٤٣ | ٪٧٧,٦٦ | ٪٧٨,٢ | ٪٧٦,٨ | ٪٧٢,٣٧ | ٪٦٤,٦٥ | ٪٦٣,٥٧ | ٪٦٥ | ٪٦٤,٨٧ |
| نسبة الضرائب الرسوم المباشرة إلى إجمالي الموارد العامة | ٪٣٠,٣٨ | ٪٣٢,٤٥ | ٪٣٥ | ٪٣٣,٧٣ | ٪٣١ | ٪٢٨,١٧ | ٪٢٢,٧ | ٪٢٤,٦٦ | ٪٢٤,٢٦ |



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

**جدول (١٠)٢_٣_٢_٢**

**جدول يظهر تطور الإيرادات الضريبية من الضرائب المباشرة بعد إضافة فروقات الأسعار وبدلات الخدمات إلى إجمالي الموارد الضريبية من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام ٨٨-١٩٩٦**

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الضرائب والرسوم المباشرة | ١٥٢٤٦،٧ | ١٨٥٩٦،٧٦ | ٢٢٨٠٢،٢٥ | ٢٩٨٨٦ | ٣٢٢٤٤ | ٣١٥٩٠،٨٤ | ٣٧٠٠٧،٢٦ | ٤٤٨٣٨،٤ | ٤٦٨٨٧،٦٧ |
| إجمالي الموارد الضريبية بعد التعديل | ٢٨٨١٩ | ٣٨٦٤٣،٥ | ٤٨٣٢٠ | ٦٠٦٨٥ | ٨٠٩٢٣،٥ | ٧٩٣٣١،٥ | ١٠٦٧٩٨ | ١٢٦٢٢٠ | ١٢٧٧٢٣ |
| إجمالي الموارد العامة | ٤٥٤٣٤ | ٥٦٣٥٦ | ٦٢٤٣١ | ٨١٠٨٨ | ٨٩٣٩٠ | ١٠٤١٦٦ | ١٤١٨٧٥ | ١٥٥٧١٦ | ١٧٦١٤١ |
| نسبة الضرائب والرسوم و المباشرة إلى إجمالي الحصيلة الضريبية | ٪٥٢,٩١ | ٪٤٨,١٢ | ٪٤٧,١٩ | ٪٤٩,٢٥ | ٪٣٩,٨٥ | ٪٣٩,٨٢ | ٪٣٤,٦٥ | ٪٣٥,٥٢ | ٪٣٦,٧ |
| نسبة الضرائب و الرسوم المباشرة إلى إجمالي الموارد العامة | ٪٣٣,٥٦ | ٪٣٣ | ٪٣٦,٥٢ | ٪٣٦,٨٦ | ٪٣٦ | ٪٣٠,٣٣ | ٪٢٦ | ٪٢٨,٧٩ | ٪٢٦,٦ |



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول (١١)٢-٣-٢-٣-

جدول يظهر تطور الضرائب و الرسوم المباشرة بعد تنزيل الضرائب على دخل أرباح الشركة السورية للنفط منسوباً إلى إجمالي الموارد الضريبية المعدلة ثم إلى إجمالي الموارد العامة . من واقع قطع حسابات الموازنة تقديريا . الأرقام بملايين الليرات السورية

| الأعوام | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|
| إجمالي الضرائب و الرسوم المباشرة | ١٥١٠١,٥٩ | ١٦٩٩٨,٧٢ | ٢٢٨٨٠,٤٨ | ٢٦٤٩٠,٨٦ | ٢٥٢٠٣,٥٥ | ٢٥٩٨٦,٨٣ |
| إجمالي الموارد الضريبية بعد التعديل | ٦٠٦٨٥ | ٨٠٩٢٣,٥ | ٧٩٣٢١,٥ | ١٠٦٧٩٨ | ١٢٦٢٢٠ | ١٢٧٧٢٣ |
| إجمالي الموارد العامة | ٨١٠٨٨ | ٨٩٣٩٠ | ١٠٤١٦٦ | ١٤١٨٧٥ | ١٥٥٧١٦ | ١٧٦١٤١ |
| نسبة الضرائب و الرسوم المباشرة إلى إجمالي الحصيلة الضريبية | ٢٤,٨٨٪ | ٢١٪ | ٢٨,٨٤٪ | ٢٤,٨٪ | ١٩,٩٧٪ | ٢٠,٣٥٪ |
| نسبة الضرائب و الرسوم المباشرة إلى إجمالي الموارد العامة | ١٨,٦٢٪ | ١٩٪ | ٢١,٩٦٪ | ١٨,٦٧٪ | ١٦,١٩٪ | ١٤,٧٥٪ |



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول رقم (١٢) ٢-٣-٣-٥-

### جدول يظهر تطور الضرائب و الرسوم الغير مباشرة من إجمالي الحصيلة الضريبية و الموارد العامة قبل التعديل من واقع قطع حسابات الموازنات للأعوام ١٩٨٨ ـ ١٩٩٦ الأرقام بملايين الليرات السورية

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الضرائب و الرسوم غير المباشرة | ٣٧٠٩,٣ | ٥٠٤٨,٢٤ | ٦٣٥٤,٧٥ | ٩٠١٧,٥ | ١٢٣٠٨ | ١٧٢٧٠,١٦ | ٢١٢٠٣,٧٤ | ٢٤٠٨٦,٦ | ٢٥٤٠٠,٣٣ |
| إجمالي الموارد الضريبية | ١٨٩٥٦ | ٢٣٩٤٥ | ٢٩١٥٧ | ٣٨٩٠٣,٥ | ٤٤٥٥٢ | ٤٨٨٦١ | ٥٨٢١١ | ٦٨٩٢٥,٥ | ٧٢٢٨٨ |
| إجمالي الموارد العامة | ٥٠١٨١,٦ | ٥٧٣١٢ | ٦٥١٤٦,٧ | ٨٨٦٢٠٢ | ١٠٣٧٦٢,٣ | ١١٢١٢٤,٦ | ١٦٢٨٥١,٣ | ١٨١٨١٧,٧ | ١٩٣٢٥٧,٦ |
| نسبة الضرائب و الرسوم غير المباشرة إلى إجمالي الموارد الضريبية | ٪١٩,٥٧ | ٪٢٢,٣٤ | ٪٢١.٨ | ٪٢٣,٢ | ٪٢٧,٦٣ | ٪٣٥,٣٥ | ٪٣٦,٤٣ | ٪٣٥ | ٪٣٥,١٣ |
| نسبة الضرائب و الرسوم غير المباشرة إلى إجمالي الموارد العامة | ٪٧,٣٩ | ٪٨,٨١ | ٪٩,٧٥ | ٪١٠,١٨ | ٪١١,٨٦ | ٪١٥,٤ | ٪١٣ | ٪١٣,٢٥ | ٪١٣,١٤ |



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول رقم (١٣) ٢-٣-٣-٦

جدول يظهر تطور الضرائب و الرسوم غير المباشرة من إجمالي الحصيلة الضريبية و الموارد العامة بعد التعديل من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام ١٩٨٨-١٩٩٦

الأرقام بملايين الليرات السورية

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الضرائب و الرسوم غير المباشرة | ١٣٥٧٢ | ١٩٧٤٦,٦٩ | ٢٥٥١٨,٤٤ | ٣٠٧٩٩,٣٧ | ٤٨٦٨٩,٥٦ | ٤٧٧٤١ | ٦٩٧٩١,١٣ | ٨١٣٨٢ | ٨٠٨٣٥,٥٣ |
| إجمالي الموارد الضريبية بعد التعديل | ٢٨٨١٩ | ٣٨٦٤٣,٥ | ٤٨٣٢٠ | ٦٠٦٨٥ | ٨٠٩٢٣,٥ | ٧٩٣٣١,٥ | ١٠٦٧٩٨ | ١٢٦٢٢٠ | ١٢٧٧٢٣ |
| إجمالي الموارد العامة | ٤٥٤٣٤ | ٥٦٣٥٦ | ٦٢٤٣١ | ٨١٠٨٨ | ٨٩٣٩٠ | ١٠٤١٦٦ | ١٤١٨٧٥ | ١٥٥٧١٦ | ١٧٦١٤١ |
| نسبة الضرائب والرسوم غير المباشرة إلى إجمالي الموارد الضريبية بعد التعديل | ٪٤٧,٠٩ | ٪٥١,٨٨ | ٪٥٢,٨١ | ٪٥٠,٧٥ | ٪٦٠,١٥ | ٪٦٠,١٨ | ٪٦٥,٣٥ | ٪٦٤,٤٨ | ٪٦٣,٣ |
| نسبة الضرائب و الرسوم غير المباشرة إلى إجمالي الموارد العامة | ٪٢٩,٨٧ | ٪٣٥ | ٪٤٠,٨٧ | ٪٣٧,٩٨ | ٪٥٤,٤٧ | ٪٤٥,٨٣ | ٪٤٩,١٩ | ٪٥٢,٢٦ | ٪٤٥,٨٩ |



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول رقم (١٤) ٢-٤-١-

جدول يظهر تطور الإيرادات من الضرائب على الدخل بالنسبة إلى الضرائب المباشرة وإجمالي الحصيلة الضريبية و إجمالي الموارد العامة من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام ١٩٨٨ - ١٩٩٦

الأرقام بملايين الليرات

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الضرائب على الدخل | ١٣٥٣٥ | ١٦٦٦٧,٣٣ | ٢٠٦٤٠ | ٢٧٣٨١,٩٤ | ٢٨٩١٤,٣٣ | ٢٥٩٢١,٣١ | ٣١٣٩٩,٨٨ | ٣٨٤٣٣,٧٧ | ٤٠٩٥٠,٣٥ |
| إجمالي الضرائب و الرسوم المباشرة | ١٥٢٤٦,٧ | ١٨٥٩٦,٧٦ | ٢٢٨٠٢,٢٥ | ٢٩٨٨٦ | ٣٢٢٤٤ | ٣١٥٩٠,٨٤ | ٣٧٠٠٧,٢٦ | ٤٤٨٣٨,٤ | ٤٦٨٨٧,٦٧ |
| إجمالي الحصيلة الضريبية | ١٨٩٥٦ | ٢٣٩٤٥ | ٢٩١٥٧ | ٣٨٩٠٣,٥ | ٤٤٥٥٢ | ٤٨٨٦١ | ٥٨٢١١ | ٦٨٩٢٥ | ٧٢٢٨٨ |
| إجمالي الموارد العامة | ٥٠١٨١,٦ | ٥٧٣١٢ | ٦٥١٤٦,٧ | ٨٨٦٠٢ | ١٠٣٧٦٢,٣ | ١١٢١٢٤,٦ | ١٦٢٨٥١,٣ | ١٨١٨١٧,٧ | ١٩٣٢٥٧,٦ |
| نسبة الضرائب على الدخل إلى إجمالي الضرائب و الرسوم المباشرة | ٪٨٨,٧٧ | ٪٨٩,٦٢ | ٪٩٠,٥٢ | ٪٩١,٦٢ | ٪٨٩,٦٧ | ٪٨٢ | ٪٨٤,٨٥ | ٪٨٥,٧٢ | ٪٨٧,٣٤ |
| نسبة الضرائب على الدخل إلى إجمالي الحصيلة الضريبية | ٪٧١,٤٠ | ٪٦٩,٦١ | ٪٧٠,٧٩ | ٪٧٠,٣٨ | ٪٦٤,٩ | ٪٥٣ | ٪٥٣,٩٤ | ٪٥٥,٧٦ | ٪٥٦,٦٥ |
| نسبة الضرائب على الدخل إلى إجمالي الموارد العامة | ٪٢٦,٩٧ | ٪٢٩ | ٪٣١,٦٨ | ٪٣٠,٩٠ | ٪٢٧,٨٧ | ٪٢٣,١٢ | ٪١٩,٢٨ | ٪٢١,١٤ | ٪٢١,١٩ |



المصادر: - قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
- بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
- المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول رقم (١٥) ٢-٤-٢

جدول يظهر تطور الإيرادات من الضرائب على الدخل المعدلة منسوبة إلى الضرائب المباشرة المعدّلة وأجمالي الحصيلة الضريبية المعدلة وأجمالي الموارد العائة من واقع قطع الحسابات للموازنة العامة للأعوام ١٩٩١حتى ١٩٩٦

الأرقام بملايين الليرات السورية

| الأعوام | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الضرائب على الدخل المعدلة | ١٢٥٩٧,٥٣ | ١٣٦٦٩,٤٢ | ١٧٢١٠,٩٥ | ٢٠٨٨٣,٤٨ | ١٨٧٩٨,٩٢ | ٢٠٠٤٩,٥١ |
| الضرائب و الرسوم المباشرة المعدلة | ١٥١٠١,٥٩ | ١٦٩٩٨,٧٢ | ٢٢٨٨٠,٤٨ | ٢٦٤٩٠,٨٦ | ٢٥٢٠٣,٥٥ | ٢٥٩٨٦١,٨٣ |
| إجمالي الحصيلة الضريبية المعدلة | ٦٠٦٨٥ | ٨٠٩٢٣,٥ | ٧٩٣٣١,٥ | ١٠٦٧٩٨ | ١٢٦٢٢٠ | ١٢٧٧٢٣ |
| إجمالي الموارد العامة | ٨٨٦٠٢ | ١٠٣٧٦٢,٣ | ١١٢١٢٤,٦ | ١٦٢٨٥١,٣ | ١٨١٨١٧,٧ | ١٩٣٢٥٧,٦ |
| نسبة الضرائب على الدخل إلى إجمالي الضرائب و الرسوم المباشرة المعدلة | ٪٨٣,٤٢ | ٪٨٠,٤١ | ٪٧٥,٢٢ | ٪٧٨,٩٢ | ٪٧٤,٥٩ | ٪٧٧,١٥ |
| نسبة الضرائب على الدخل المعدلة إلى إجمالي الحصيلة الضريبية المعدلة | ٪٢٠,٧٦ | ٪١٦,٨٩ | ٪٢١,٦٩ | ٪١٩,٥٥ | ٪١٤,٨٩ | ٪١٥,٧٠ |
| نسبة الضرائب على الدخل المعدلة إلى إجمالي الموارد العامة | ٪١٤,٢٢ | ٪١٣,١٧ | ٪١٥,٣٥ | ٪١٢,٨٢ | ٪١٠,٣٤ | ٪١٠,٣٧ |

المصادر: - قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
- بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
- المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول رقم (١٦) ٢-٤-١-١-

جدول تطور الضريبة على دخل الأرباح التجارية ولصناعية و غير التجارية منسوبة إلى إجمالي الضرائب على الدخل ، إجمالي الضرائب و الرسوم المباشرة ، إجمالي الحصيلة الضريبية أجمالي الموارد العامة من واقع قطع حسابات الموازنات للأعوام ١٩٨٨ . ١٩٩٦

الأرقام بملايين الليرات السورية

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الضريبية على دخل الأرباح التجارية و الصناعية وغير التجارية | ١١٢٩٩,٢٨ | ١٤٢٩٣,٢٨ | ١٨٠٢٨,٥٦ | ٢٤٦٤٠,٦٩ | ٢٥٤٠٨,١٨ | ٢١٧٧٥,٩ | ٢٦٢٩١ | ٣٢٧٢٤,٧٥ | ٣٤٨٣٤,٧٤ |
| إجمالي الضرائب على الدخل | ١٣٥٣٥ | ١٦٦٦٧,٣٣ | ٢٠٦٤٠ | ٢٧٣٨١٨٤ | ٢٨٩١٤,٣٣ | ٢٥٩٢١,٣١ | ٣١٣٩٩,٨٨ | ٣٨٤٣٣,٧٧ | ٤٠٩٥٠,٣٥ |
| إجمالي الضرائب و الرسوم المباشرة | ١٥٢٤٦,٧ | ١٨٥٩٦٧٦ | ٢٢٨٠٢,٢٥ | ٢٩٨٨٦ | ٣٢٢٤٤ | ٣١٥٩٠,٨٤ | ٣٧٠٠٧,٢٦ | ٤٤٨٣٨,٤ | ٤٦٨٨٧,٦٧ |
| إجمالي الحصيلة الضريبية | ١٨٩٥٦ | ٢٣٩٤٥ | ٢٩٩٥٧ | ٣٨٩٠٣,٥ | ٤٤٥٥٢ | ٤٨٨٦١ | ٥٨٢١١ | ٦٨٩٢٥ | ٧٢٢٨٨ |
| إجمالي الموارد العامة | ٥٠١٨١,٦ | ٥٧٣١٢ | ٦٥١٤٦,٧ | ٨٨٦٠٢ | ١٠٣٧٦٢,٣ | ١١٢١٢٤,٦ | ١٦٢٨٥١,٣ | ١٨١٨١٧,٧ | ١٩٣٢٥٧,٦ |
| نسبة الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية إلى إجمالي الضرائب على الدخل | ٪٨٣,٤٨ | ٪٨٥,٧٥ | ٪٨٧,٣٤ | ٪٨٩,٩٩ | ٪٨٧,٨٧ | ٪٨٤ | ٪٨٣,٧٣ | ٪٨٥,١٥ | ٪٨٥ |
| نسبة الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية إلى إجمالي الضرائب و الرسوم المباشرة | ٪٧٤,١ | ٪٧٦,٨٦ | ٪٧٩ | ٪٨٢,٤٥ | ٪٧٨,٨٠ | ٪٦٨,٩٣ | ٪٧١ | ٪٧٢,٩٩ | ٪٧٤,٢٩ |
| نسبة الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية إلى إجمالي الحصيلة الضريبية | ٪٥٩,٦ | ٪٥٩,٦٩ | ٪٦٠,١٨ | ٪٦٣,٣٤ | ٪٥٧ | ٪٤٤,٥٧ | ٪٤٥,١٧ | ٪٤٧,٤٨ | ٪٤٨,١٩ |
| نسبة الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية إلى إجمالي الموارد العامة | ٪.٢٢,٥٢ | ٪٢٤,٩٤ | ٪٢٧,٦٧ | ٪٢٧,٨١ | ٪٢٤,٤٩ | ٪١٩,٤٢ | ٪١٦,١٤ | ٪١٨ | ٪١٨ |



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه .
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول (١٧) ٢ ـ ٤ ـ ١ ـ ٢

جدول يظهر تطور الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية بعد استبعاد الضريبة على أرباح الشركة السورية للنفط منسوبة إلى إجماعي الضرائب على الدخل، إجمالي الضرائب والرسوم المباشرة إجمالي الحصيلة الضريبية إجمالي الموارد العامة من واقع قطع حسابات الموازنات للأعوام ١٩٩١لغاية ١٩٩٦ الأرقام بملايين الليرات

| الأعوام | ١٩٩٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الضريبة على دخل الأرباح بعد التعديل | – | – | – | ٩٨٥٦,٢٨ | ١٠١٦٣,٢٧ | ١٣٠٦٥,٥٤ | ١٥٧٧٤,٦ | ١٣٠٨٩,٩ | ١٣٩٣٣,٩ |
| إجمالي الضرائب على الدخل بعد التعديل | – | – | – | ١٢٥٩٧,٥٣ | ١٣٦٩٩,٤٢ | ١٧٢١٠,٩٥ | ٢٠٨٨٣,٤٨ | ١٨٧٩٨,٩٢ | ٢٠٠٤٩,٥١ |
| إجمالي الضرائب والرسوم المباشرة | – | – | – | ١٥١٠١,٥٩ | ١٦٩٩٨,٧٢ | ٢٢٨٨٠,٤٨ | ٢٦٤٩٠,٨٦ | ٢٥٢٠٣,٥٥ | ٢٥٩٨٦,٨٣ |
| إجمالي الحصيلة الضريبية | – | – | – | ٦٠٦٨٥ | ٨٠٩٢٣,٥ | ٧٩٣٣١,٥ | ١٠٦٧٩٨ | ١٢٦٢٢٠ | ١٢٧٧٢٣ |
| إجمالي الموارد العامة | – | – | – | ٨٨٦٠٢ | ١٠٣٧٦٢,٣ | ١١٢١٢٤,٦ | ١٦٢٨٥١,٣ | ١٨١٨١٧,٧ | ١٩٣٢٥٧,٦ |
| نسبة الضريبية على دخل الأرباح إلى إجمالي الضرائب على الدخل بعد التعديل | – | – | – | ٪٧٨,٢٤ | ٪٧٤,٣٥ | ٪٧٥,٩ | ٪٧٥,٥٤ | ٪٦٩,٦٣ | ٪٦٩,٥ |
| نسبة الضريبة على دخل الأرباح إلى إجمالي الضرائب والرسوم المباشرة | – | – | – | ٪٦٢,٢٧ | ٪٥٩,٧٩ | ٪٥٧ | ٪٥٩,٥٥ | ٪٥١,٩٤ | ٪٥٣,٦٢ |
| نسبة الضريبة على دخل الأرباح إلى إجمالي الحصيلة الضريبية | – | – | – | ٪١٦,٢٤ | ٪١٢,٥٦ | ٪١٦,٤٧ | ٪١٤,٧٧ | ٪١٠,٣٧ | ٪١٠,٩٠ |
| نسبة الضريبة على دخل الأرباح إلى إجمالي الموارد العامة | – | – | – | ٪١١,١٢ | ٪٩,٧٩ | ٪١١,٦٥ | ٪٩,٦٩ | ٪٧,٢ | ٪٧.٢ |



المصادر: ـ قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
ـ بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
ـ المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول (١٨) ٢-٤-١-٣-

جدول يظهر تطور الإيرادات الضريبية على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية لكل من القطاع العام والقطاع الخاص منسوباً إلى مساهمة كل منهما في الناتج المحلي الإجمالي من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام ١٩٩٢-١٩٩٦ الأرقام بملايين الليرات

| الأعوام | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|
| حصيلة الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية من القطاع العام | ١٥٩٣٥ | ١٢٦٦٠ | ١٦٠٥١ | ٢١٧٦٩ | ٢٤٢٢ |
| حصيلة الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية من القطاع الخاص | ٩٤٧٣ | ٩١١٦ | ١٠٢٤٠ | ١٠٩٥٥١٧٥ | ١٠٦١٢,٧٤ |
| الناتج المحلي الإجمالي | ٤٣٧٨٩٤ | ٤٥٨١١٥ | ٤٨٣٢٢٧ | ٥٠٩٩٧١ | ٥٤٦٨١٧ |
| الناتج المحلي الإجمالي بعد استبعاد القطاعات المعفاة ٥٠٪ من الناتج | ٢١٨٩٧٤ | ٢٢٩٠٥٧,٥ | ٢٤١٦١٣,٥ | ٢٥٤٩٨٥,٥ | ٢٧٣٤٠٨,٥ |
| مساهمة القطاع العام في الناتج المحلي | ٨٧٥٨٩,٦ | ٩١٦٢٣ | ٩٦٦٤٥,٩ | ١٠١٩٩٤,٢ | ١٠٩٣٦٣,٤ |
| مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي | ١٣١٣٨٤,٤ | ١٣٧٤٣٤,٥ | ١٤٤٩٦٨,١ | ١٥٢٩٩١,٣ | ١٦٤٠٤٥,١ |
| نسبة حصيلة القطاع العام إلى المساهمة في الناتج | ٪١٨,١٩ | ٪١٣,٨٢ | ٪١٦,٦ | ٪٢١,٣٤ | ٪٢٢,١٥ |
| نسبة حصيلة القطاع الخاص إلى المساهمة في الناتج | ٪٧,٢١ | ٪٦,٦٣ | ٪٧ | ٪٧,١٦ | ٪٦,٤٧ |

لا توجد أرقام رسمية دقيقة حول نسبة مساهمة القطاعين العام والخاص إلا أن خبراء الاقتصاد في سورية يقدرونها على النحو التالي:

- نسبة مساهمة القطاع العام في الناتج المحلي الإجمالي أقل من ٤٠٪
- نسبة مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الإجمالي أكثر من ٦٠٪



المصادر: - قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
- بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.

## جدول (١٨) ٢ـ٤ـ١ـ٣ـ

### جدول يظهر تطور الإيرادات الضريبية على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية لكل من القطاع العام والقطاع الخاص منسوباً إلى مساهمة كل منهما في الناتج المحلي الإجمالي من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام ١٩٩٢-١٩٩٦ الأرقام بملايين الليرات

| الأعوام | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|
| حصيلة الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية من القطاع العام | ١٥٩٣٥ | ١٢٦٦٠ | ١٦٠٥١ | ٢١٧٦٩ | ٢٤٢٢ |
| حصيلة الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية من القطاع الخاص | ٩٤٧٣ | ٩١١٦ | ١٠٢٤٠ | ١٠٩٥٥١٧٥ | ١٠٦١٢,٧٤ |
| الناتج المحلي الإجمالي | ٤٣٧٨٩٤ | ٤٥٨١١٥ | ٤٨٣٢٢٧ | ٥٠٩٩٧١ | ٥٤٦٨١٧ |
| الناتج المحلي الإجمالي بعد استبعاد القطاعات المعفاة ٥٠٪ من الناتج | ٢١٨٩٧٤ | ٢٢٩٠٥٧,٥ | ٢٤١٦١٣,٥ | ٢٥٤٩٨٥,٥ | ٢٧٣٤٠٨,٥ |
| مساهمة القطاع العام في الناتج المحلي | ٨٧٥٨٩,٦ | ٩١٦٢٣ | ٩٦٦٤٥,٩ | ١٠١٩٩٤,٢ | ١٠٩٣٦٣,٤ |
| مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي | ١٣١٣٨٤,٤ | ١٣٧٤٣٤,٥ | ١٤٤٩٦٨,١ | ١٥٢٩٩١,٣ | ١٦٤٠٤٥,١ |
| نسبة حصيلة القطاع العام إلى المساهمة في الناتج | ١٨,١٩٪ | ١٣,٨٢٪ | ١٦,٦٪ | ٢١,٣٤٪ | ٢٢,١٥٪ |
| نسبة حصيلة القطاع الخاص إلى المساهمة في الناتج | ٧,٢١٪ | ٦,٦٣٪ | ٧٪ | ٧,١٦٪ | ٦,٤٧٪ |

- لا توجد أرقام رسمية دقيقة حول نسبة مساهمة القطاعين العام والخاص إلا أن خبراء الاقتصاد في سورية يقدرونها على النحو التالي:
- نسبة مساهمة القطاع العام في الناتج المحلي الإجمالي أقل من ٤٠٪
- نسبة مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الإجمالي أكثر من ٦٠٪



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول رقم (٢٠)٤ ـ٤ـ٢ـ١

جدول يظهر تطور الضريبة على دخل الرواتب والأجور منسوبة إلى إجمالي الضرائب على الدخل، إجمالي الحصيلة الضريبية، من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام ١٩٨٨-١٩٩٦

الأرقام بملايين الليرات

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ضريبة الدخل على الرواتب والأجور | ١٥٢٤,٦٤ | ١٦٠٧,٦٥ | ١٨٠٠ | ١٩١٩,٣ | ٢٦٣٢,٥٩ | ٣١٢٧,٨٥ | ٣٩٦٦,٢٧ | ٤٥٣٤,٨٥ | ٤٨٠٠,٤٦ |
| إجمالي الضرائب على الدخل بعد التعديل | – | – | – | ١٢٥٩٧,٥٣ | ١٣٦٦٩,٤٢ | ١٧٢١٠,٩٥ | ٢٠٨٨٣,٤٨ | ١٨٧٩٨٩,٢ | ٢٠٠٤٩,٥١ |
| إجمالي الحصيلة الضريبية بعد التعديل | – | – | – | ٦٠٦٨٥ | ٨٠٩٢٣,٥ | ٧٩٣٣١,٥ | ١٠٦٧٩٨ | ١٢٦٢٢٠ | ١٢٧٧٢٣ |
| نسبة ضريبة دخل الرواتب والأجور إلى إجمالي الضرائب على الدخل | – | – | – | ٪١٥,٢٣ | ٪١٩,٢٦ | ٪١٨,١٧ | ٪١٩,٤٦ | ٪٢٤,١٢ | ٪٢٤,٤٤ |
| نسبة ضريبة دخل الرواتب والأجور إلى إجمالي الحصيلة الضريبية | – | – | – | ٪٣,١٦ | ٪٣,٢٥ | ٪٣,٩٤ | ٪٣,٧١ | ٪٣,٥٩ | ٪٣,٨٤ |



المصادر: ـ قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول رقم (٢١) ٤ - ٤ -٣ - ١

جدول يظهر تطور الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة منسوبة إلى إجمالي الضرائب على الدخل إجمالي الحصيلة الضريبية من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام ١٩٨٨-١٩٩٦

الأرقام بملايين الليرات

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة | ٨٧,٧٢ | ٧٦,٤٢ | ١٠٧١٢١ | ٧٨,٧ | ٩٥,٣٦ | ١٠٦,٣٨ | ١٧٩,٧٦ | ٢٢٤,٩ | ٢٠٧ |
| إجمالي الضرائب على الدخل بعد التعديل | – | – | – | ١٢٥٩٧,٥٣ | ١٣٦٦٩,٤٢ | ١٧٢١٠,٩٥ | ٢٠٨٨٣,٤٨ | ١٨٧٩٨,٩٢ | ٢٠٠٤٩.٥١ |
| إجمالي الحصيلة الضريبية بعد التعديل | – | – | – | ٦٠٦٨٥ | ٨٠٩٢٣,٥ | ٧٩٣٣١,٥ | ١٠٦٧٩٨ | ١٢٦٢٢٠ | ١٢٧٧٢٣ |
| نسبة ضريبة ريع رؤوس الأموال إلى إجمالي الضرائب على الدخل | – | – | – | ٪٠,٦٢ | ٪٠,٧٠ | ٪٠,٦٢ | ٪٠,٨٦ | ٪١,٢ | ٪١,٠٣ |
| نسبة ضريبة ريع رؤوس الأموال إلى إجمالي الحصيلة الضريبية | – | – | – | ٪٠,١٣ | ٪٠,١٢ | ٪٠,١٣ | ٪٠,١٧ | ٪٠,١٨ | ٪٠,١٦ |



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول (٢٢) ٤-٤-٤-١

جدول يظهر تطور الضريبة على ريع العقارات منسوبة إلى إجمالي الضرائب عن الدخل
إجمالي الحصيلة الضريبية من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام ١٩٨٨- ١٩٩٦
الأرقام بملايين الليرات

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ضريبة ريع العقارات | ٥٨٠,٨٤ | ٦٥٥,٠٥٦ | ٦٦٩,٥٩ | ٧٠٨,٨٩ | ٧٤٢,٢ | ٨٧٨,٤٧ | ٩٢٨,٣ | ٩١٥,٤ | ٩٧٨,٦٤ |
| إجمالي الضرائب على الدخل بعد التعديل | – | – | – | ١٢٥٩٧,٥٣ | ١٣٦٦٩,٤٢ | ١٧٢١٠,٩٥ | ٢٠٨٨٣,٤٨ | ١٨٧٩٨,٩٢ | ٢٠٠٤٩,٥١ |
| إجمالي الحصيلة الضريبية بعد التعديل | – | – | – | ٦٠٦٨٥ | ٨٠٩٢٣,٥ | ٧٩٣٣١,٥ | ١٠٦٧٩٨ | ١٢٦٢٢٠ | ١٢٧٧٢٣ |
| نسبة ضريبة ريع العقارات إلى إجمالي الضرائب على الدخل | – | – | – | ٪٥,٦٣ | ٪٥,٤٣ | ٪٥,١ | ٪٤,٤٥ | ٪٤,٨٧ | ٪٤,٨٨ |
| نسبة ضريبة ريع العقارات إلى إجمالي الحصيلة الضريبية | – | – | – | ٪١,١٧ | ٪٠,٩٢ | ٪١,١١ | ٪٠,٨٧ | ٪٠,٧٣ | ٪٠.٧٧ |



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول رقم (٢٠)٤-٤-٢-١

جدول يظهر تطور الضريبة على دخل الرواتب والأجور منسوبة إلى إجمالي الضرائب على الدخل، إجمالي الحصيلة الضريبية، من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام ١٩٨٨-١٩٩٦

الأرقام بملايين الليرات

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ضريبة الدخل على الرواتب والأجور | ١٥٢٤,٦٤ | ١٦٠٧,٦٥ | ١٨٠٠ | ١٩١٩,٣ | ٢٦٣٢,٥٩ | ٣١٢٧,٨٥ | ٣٩٦٦,٢٧ | ٤٥٣٤,٨٥ | ٤٨٠٠,٤٦ |
| إجمالي الضرائب على الدخل بعد التعديل | – | – | – | ١٢٥٩٧,٥٣ | ١٣٦٦٩,٤٢ | ١٧٢١٠,٩٥ | ٢٠٨٨٣,٤٨ | ١٨٧٩٨٩,٢ | ٢٠٠٤٩,٥١ |
| إجمالي الحصيلة الضريبية بعد التعديل | – | – | – | ٦٠٦٨٥ | ٨٠٩٢٣,٥ | ٧٩٣٣١,٥ | ١٠٦٧٩٨ | ١٢٦٢٢٠ | ١٢٧٧٢٣ |
| نسبة ضريبة دخل الرواتب والأجور إلى إجمالي الضرائب على الدخل | – | – | – | ٪١٥,٢٣ | ٪١٩,٢٦ | ٪١٨,١٧ | ٪١٩,٤٦ | ٪٢٤,١٢ | ٪٢٤,٤٤ |
| نسبة ضريبة دخل الرواتب والأجور إلى إجمالي الحصيلة الضريبية | – | – | – | ٪٣,١٦ | ٪٣,٢٥ | ٪٣,٩٤ | ٪٣,٧١ | ٪٣,٥٩ | ٪٣,٨٤ |



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول رقم (٢١) ٤-٤-٣-١

جدول يظهر تطور الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة منسوبة إلى إجمالي الضرائب على الدخل إجمالي الحصيلة الضريبية من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام ١٩٨٨-١٩٩٦

الأرقام بملايين الليرات

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة | ٨٧,٧٢ | ٧٦,٤٢ | ١٠٧١٢١ | ٧٨,٧ | ٩٥,٣٦ | ١٠٦,٣٨ | ١٧٩,٧٦ | ٢٢٤,٩ | ٢٠٧ |
| إجمالي الضرائب على الدخل بعد التعديل | - | - | - | ١٢٥٩٧,٥٣ | ١٣٦٦٩,٤٢ | ١٧٢١٠,٩٥ | ٢٠٨٨٣,٤٨ | ١٨٧٩٨,٩٢ | ٢٠٠٤٩.٥١ |
| إجمالي الحصيلة الضريبية بعد التعديل | - | - | - | ٦٠٦٨٥ | ٨٠٩٢٣,٥ | ٧٩٣٣١,٥ | ١٠٦٧٩٨ | ١٢٦٢٢٠ | ١٢٧٧٢٣ |
| نسبة ضريبة ريع رؤوس الأموال إلى إجمالي الضرائب على الدخل | - | - | - | ٪٠,٦٢ | ٪٠,٧٠ | ٪٠,٦٢ | ٪٠,٨٦ | ٪١,٢ | ٪١,٠٣ |
| نسبة ضريبة ريع رؤوس الأموال إلى إجمالي الحصيلة الضريبية | - | - | - | ٪٠,١٣ | ٪٠,١٢ | ٪٠,١٣ | ٪٠,١٧ | ٪٠,١٨ | ٪٠,١٦ |



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

## جدول (٢٢) ٤-٤-٤-١

جدول يظهر تطور الضريبة على ريع العقارات منسوبة إلى إجمالي الضرائب عن الدخل
إجمالي الحصيلة الضريبية من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام ١٩٨٨- ١٩٩٦
الأرقام بملايين الليرات

| الأعوام | ١٩٨٨ | ١٩٨٩ | ١٩٩٠ | ١٩٩١ | ١٩٩٢ | ١٩٩٣ | ١٩٩٤ | ١٩٩٥ | ١٩٩٦ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ضريبة ريع العقارات | ٥٨٠,٨٤ | ٦٥٥,٠٥٦ | ٦٦٩,٥٩ | ٧٠٨,٨٩ | ٧٤٢,٢ | ٨٧٨,٤٧ | ٩٢٨,٣ | ٩١٥,٤ | ٩٧٨,٦٤ |
| إجمالي الضرائب على الدخل بعد التعديل | - | - | - | ١٢٥٩٧,٥٣ | ١٣٦٦٩,٤٢ | ١٧٢١٠,٩٥ | ٢٠٨٨٣,٤٨ | ١٨٧٩٨,٩٢ | ٢٠٠٤٩,٥١ |
| إجمالي الحصيلة الضريبية بعد التعديل | - | - | - | ٦٠٦٨٥ | ٨٠٩٢٣,٥ | ٧٩٣٣١,٥ | ١٠٦٧٩٨ | ١٢٦٢٢٠ | ١٢٧٧٢٣ |
| نسبة ضريبة ريع العقارات إلى إجمالي الضرائب على الدخل | - | - | - | ٪٥,٦٣ | ٪٥,٤٣ | ٪٥,١ | ٪٤,٤٥ | ٪٤,٨٧ | ٪٤,٨٨ |
| نسبة ضريبة ريع العقارات إلى إجمالي الحصيلة الضريبية | - | - | - | ٪١,١٧ | ٪٠,٩٢ | ٪١,١١ | ٪٠,٨٧ | ٪٠,٧٣ | ٪٠.٧٧ |



المصادر: . قطع الحسابات للأعوام المذكورة أعلاه.
. بيانات وزارة المالية حول مشاريع قطوع الحسابات.
. المجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٨.

أولاً: المراجع العربية.

أ ــ الكتب:

١ــ د. أبو نصار، محمد، د. المشاعلي، محفوظ، الشهوان، فراس عطـــا الله: الضرائـــب ومحاسبتها في الأردن بين النظرية والتطبيق، قانون ضريبة الدخل رقم /٥٧/ وتعديلاته حتى سنة ١٩٩٦، دائرة المكتبة الوطنية الأردن، ١٩٩٦.

٢ــ د. البطريق ،يونس أحمد: اقتصاديات المالية العامة، دار السؤال للنشر، الإســكندرية، ١٩٨٥.

٣ ــ د.بشور، عصام: المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة جامعة دمشق، ١٩٧٥.

٤ــ د. بشور، عصام، د. نورالله، نورالله، د. البطريق، يونس أحمد: التشريع الضريـــبي، منشورات جامعة دمشق، ١٩٨٩.

٥ــ د. جميل، برهان الدين: المالية العامة دراسة مقارنة، دار طلاس للنشــــر، دمشـــق، ١٩٩٢.

٦ــ د. زكي، رمزي: الصراع الفكري والاجتماعي حول عجز الموازنة العامـــة في دول العالم الثالث، سيناء القاهرة، ١٩٩٠.

٧ــ د. الحاج، طارق: المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٩.

٨ ــ د.كنعان، علي: اقتصاديات المال والسياسيتين الماليـــة والنقديـــة، منشـــورات دار الحسنين، دمشق، ١٩٩٧.

٩ــ د. المحجوب، رفعت:المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٩.

١٠ ــ د . المحجوب، رفعت: المالية العامة، دار النهضة العربية القاهرة، ١٩٨٣.

١١ــ د. المهايني،محمد خالد: منهجية الموازنة العامة للدولة، منشـــورات وزارة الثقافـــة، دمشق، ١٩٩٤.

١٢ ــ د. نعوش، صباح: الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العـــربي، بـــيروت، ١٩٨٧.

١٣ ــ د. السيوفي، قحطان: اقتصاديات المالية العامة، دار طلاس للنشر،دمشق، ١٩٨٩.

١٤ ــ د. فرهود،محمد سعيد: مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، ١٩٩٤.

١٥ـــ د. شامية، أحمد زهير، د. الخطيب، خالد المالية العامة: دار زهران للنشر، الأردن، ١٩٩٧.

١٦ـــ د. شباط، يوسف: المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٥.

١٧ـــ د. الخطيب، خالد: الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية، دار مكتبة الحامد للنشر، الأردن، ١٩٩٨.

١٨ـــ د. الخطيب، خالد، د. العدي، ابراهيم: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٦.

١٩ـــ د. الخطيب، خالد: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٥.

**ب ـــ الرسائل:**

١_آغا،ريم جودت يعقوب: دور الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام في الجمهورية العربية السوري، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ١٩٩٢.

٢ـــ الدالي، سليمان: ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية في سورية(الواقع وآفاق التطوير) رسالة ماجيستير، جامعة حلب، ١٩٩٨.

٣ـــ الحمادي، خالد: دور مهنة مراجعة الحسابات في ضوء أحكام القانون رقم (٢٠) لعام ١٩٩١، رسالة ماجستير، جامعة دمشق ، ٢٠٠٠.

٤ـــ حساني، عبد الرزاق حسن: الوضع الراهن لاقتصادنا النقدي والمهمات الرئيسية للسياسة النقدية في الجمهورية العربية السورية، رسالة ماجستير جامعة دمشق،١٩٩٣.

**ج ـــ الدوريات .**

١ـــ د. دهمش، نعيم حسني: الموازنة الصفرية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، ١٩٨١.



٢ـــ العواملة، نائل عبد الحافظ: تحليل سياسة الإنفاق في الأردن، مجلة جامعة الملك سعود، العلوم الإدارية، المجلد الثامن، ١٩٩٦.

٣ـــ د. العربين، علي، د. عساف، عبد المعطي: دورة الموازنة العامة ومشكلاتها في الدول النامية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية،عمان، ١٩٨٦.

٤ــ د. فرهود، محمد سعيد: مفهوم الدخل ضريبياً مع دراسة قانونية مقارنة، مجلة الإدارة العامة، عدد ٣٧، السعودية، ١٩٨٣.

٥ــ د. الشاهين، عبد الرحيم عبد اللطيف: مجلة الإدارة العامة، المجلد ٣٦، العدد الثالث، ١٩٩٦.

٦ــ د. الشاهين، عبد الرحيم عبد اللطيف: إدارة الموازنة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة الواقع والطموح، الإدارة العامة، المجلد ٣٦، العدد الثالث، ١٩٩٦.

٧ــ مجلة القانون للأعوام ١٩٥٤، ١٩٦٣، ١٩٧٩.

**د ــ الأبحاث و الدراسات:**

١ــ أحمد ، فيصل: عدم اعتدال العبء الضريبي وغموض الأنظمة ــ و العدالة شبه المفقودة، صحيفة تشرين، العدد ٧٤٩٩، تاريخ ٦/٩/١٩٩٩.

٢ــ د. الجليلاتي، محمد: النظام الضريبي السوري واتجاهات اصلاحه، ندوة الثلاثاء الاقتصادية، ٢٠٠٠.

٣ــ د. الجليلاتي ، محمد: التهرب الضريبي، نادي خريجي المعاهد التجارية، دمشق، ١٩٩٩.

٤ــ د. دليلة، عارف: الإطار القانوني والتشريعي لسياسات الاستثمار في سورية، أعمال الندوة الاقتصادية السوري، الألمانية، دمشق، ١٩٩٧.

٥ــ د. دليلة، عارف: عجز الموازنة العامة وسبل معالجتة، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية، لم تنشر، ١٩٩٩.

٦ــ د. . دليلة، عارف:القطاع العام في سورية من الحماية إلى المنافسة،ندوة الثلاثاء الاقتصادية الثالثة عشرة، ٢٠٠٠.

٧ــ د. كنعان ، علي: دور وأهمية الموازنة العامة في تمويل المشاريع الاقتصادية والاجتماعية في سورية، مجلة جامعة دمشق، العدد ٥٢، ١٩٩٨.

٨ــ المؤتمر العلمي الرابع للاقتصاديين الكويتيين: الاقتصاد الكويتي في القرن الحادي و العشرين، الفرص والتحديات، الجمعية الاقتصادية الكويتية، ١٩٩٩.

ثانياً: المراجع الأجنبية:


1. 1-Mclure; c.(1980) . The Tax Restructuring Act Of 1979:Time For Am Americium Value Added Tax.Pubic Policy.
2. Gamdhi; V.(ed)(1987).Suttly – Side TaxPolicy;IMF;Washimgfom.D.C.
3. R.M.Haig" ;The Concept Of Income ';Primted In' Reading In The Economics Of Taxation; London; 1959.
4. U.N";.Financing Of Economic Development";Economic Bulletin For Asia And For East; VO1XIII ; NO.3.December.1962..
5. John;J.Glynn:Public Sector Financial Control And Accounting. Second Edition (Black Well).1993.
6. Nichalas; Henry: Public Administration And Public Affairs; (Englewood Clliffs; New Jersey): Prentice – Hall; Inc; 1975.

٩ــ د. خضور، رسلان: سياسة الإعفاءات الضريبية والجمركية وآثارها الاقتصاديــــة و الاجتماعية ــ النموذج السوري، بحوث اقتصادية عربية، العدد الثالث، ١٩٩٦.
١٠ــ د . خضور، رسلان: المقومات الاقتصادية الكلية للمناخ الاســـتثماري، أعمـــال الندوة الاقتصادية السورية الألمانية، دمشق، ١٩٩٧.
١١ــ د. خضور، رسلان: البعد الاجتماعي للسياسة الضريبية في سورية، أسبوع العلـــم الثامن والثلاثين، جامعة دمشق، ١٩٩٨.
١٢ــ ضريبة الرواتب والأجور في سورية: دراسة مقارنة، سلسلة العلـــوم الاقتصاديـــة، ١٩٩٨.

**٥ ــ التعليمات الصادرة عن وزارة المالية في القطر العربي الســـوري والمســـتخدمة في البحث:**

١ــ كتاب وزارة المالية رقم ٢٤/٨/٩٥٤٩ تاريخ ١٩٥٨/٦/٢٤. (اعتبار قرارات لجنـــة إعادة النظر ذات صفة اجتهادية وبمثابة قواعد تلزم الدوائر المالية بتطبيقها).
٢ــ كتاب وزارة المالية رقم ٢٤/٨/٢٣١٣٤ تاريخ/١٩٥٩/١/٢٣.(حول تقسيم مراحل التكليف).
٣ــ قرار وزارة المالية رقم ١٠٥٦/ تاريخ ١٩٧٧. (إخراج مهنة تجارة العقـــارات مـــن الأرباح المقدرة إلى الأرباح الحقيقية ).
٤ــ قرار وزارة المالية رقم /٨١/١٦/تاريخ ١٩٨١/٢/١٥، تعليمات وزارة المالية رقـــم ٣١/١٦/٣٢٠٢٤ تاريخ ١٩٨٧/١٠/٢٩. (حول اعتبار العقـــار وحـــدة واحـــدة في التكليف).
٥ــ بلاغ وزارة المالية رقم /٢٥/١٦٨٧٤ تاريخ ١٩٨١/٧/١٩. (حول قبول ورفـــض القيود والمستندات المبرزة من قبل المكلفين).
٦ــ قرار وزير المالية رقم /١٢٦/ و تاريخ ١٩٦٦/١/١٥.تعميم وزارة المالية رقم ٨٤٤٦ تاريخ ١٩٨١/١٢/٣١. (حول أصول التبليغ).
٧ــ تعليمات وزارة المالية رقم ١/٢٥/٨١٠٧ تاريخ ١٩٨٢/٤/١٠. (حـــول تكليـــف الشركات الأجنبية وفروعها العاملة في سورية).

٨ــ تعليمات رقم/ ٣١٢٤٢/ ٢٥/ ١ تاريخ ١٩٨٣/١٢/٢٤. (تدقيق قيود المكلفين بضريبة دخل الأرباح الحقيقية).

٩ــ بلاغ وزارة المالية رقم /٦٤٧١/٢٥/١ تاريخ ١٩٨٤/٣/١٢. ( قبول الدوائر المالية استخدام المكلفين للحاسوب في تنظيم محاسبتهم).

١٠ــ تعليمات وزارة المالية رقم /٣٠٨٠٣/ ٣٢/١٦ تاريخ ١٩٨٤/١٠/١. (حول مطالبة المكلف ببعض الواجبات فيما يتعلق بتكليفه بتجارة العقارات).

١١ــ تعليمات وزارة المالية رقم /٣١٨٢/ ٢٥/ تاريخ ١٩٨٤/١٢/١٨. ( حول استحالة إمكانية إعادة مكلف (مخرج من دائرة الدخل المقطوع إلى دائرة الأرباح الحقيقية /مهن/ ) إلى دائرة الدخل المقطوع في حال زوال أسباب إخراجه).

١٢ــ قرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /١٨٦/ لعام ١٩٨٥. (حول إعفاء المنشآت السياحية).

١٣ــ تعليمات رقم /٧٢١/٢٥/١ تاريخ ١٩٨٦/١/٦. (تعليمات خطة الإنجاز أي ما يسمى بأسلوب التدقيق المبسط).

١٤ــ قرار وزارة المالية رقم ٨٦٦/و تاريخ ١٩٨٦/٥/٢٥ والقرار ٢٧/و تاريخ ١٩٨٩/١/٨. (حول تحديد تعويضات مراقبي الدخل ومدققي التكاليف الضريبية).

١٥ــ تعليمات وزارة المالية رقم /٢٥٧٦٨/٢٥/١ تاريخ ١٩٨٦/٨/٢٧. (حول تحديد المعفى وغير المعفى من ضريبة تجارة العقارات بغض النظر عن توفر قصد المضاربة وتحقيق الربح ).

١٦ ــ قرار وزارة المالية رقم /١٤٨٦/ لعام ١٩٨٦.( حول قرار سلف تجارة العقارات).

١٧ ــ تعليمات وزارة المالية رقم/ ١٩٢٢٩/ ٢٥/١ تاريخ ١٩٩٠/٦/٢٨. (إدخال حق الاستثمار للمنشآت المؤجرة أو المملوكة على الهيكل في إطار التكليف بالضريبة على رسوم الانتقال و الهبات).

١٨ ــ تعليمات وزارة المالية رقم /٢٢٥٠١/ ٢٥/١ تاريخ ١٩٩٠/٨/٦. ( تصحيح التعليمات رقم /٢٥٧٦٨/ بإضافة عبارة "المتوفر فيها نية المضاربة وغاية تحقيق الربح").

١٩ ــ تعليمات وزارة المالية رقم /١٤/١٦/٢٣٣٨٧ تاريخ ١٦/٨/١٩٩٤. (بيان الرأي في فرض غرامة عدم اعتماد البيان من قبل محاسب قانوني).

٢٠ ــ تعليمات وزارة المالية رقم /١٧٣٢٢ /١٦ تاريخ ٤/٧/١٩٩٥. (حول إضافة نصف ليرة سورية إلى كلفة المستوردات في حال موّل المكلف مستورداته من قطع تصدير مشترى من الغير).

٢١ ــ تعميم رئاسة مجلس الوزراء رقم ٥٧/ب /٥٢٨٠ /١٥،والبلاغ رقم /٢٩ /ب/ع/١/٢٥،والبلاغ رقم /١٢٣/ تاريخ ١٨/١/١٩٩٦. (موافاة قسم الاستعلام الضريبي من قبل جهات القطاع العام بتوريد العقود المبرمة مع القطاع الخاص ومشترياتهم التي تبلغ قيمتها ١٠٠٠٠ ليرة سورية وما فوق).

٢٢ ــ تعليمات وزارة المالية رقم /٢٩١٤ /١٦/ ٢٤ تاريخ ٧/٢/١٩٩٨. (والتأكيد على ما جاء في أحكام الفقرة /د/ من المادة /١١/ من القانون /٢٠/ لعام ١٩٩١).

٢٣ ــ تعليمات وزارة المالية رقم /١٠٢٤٠/١٦/٢٤/تاريخ ٢٨/٤/١٩٩٨. (قبول الدوائر المالية للبيان الضريبي سواء أكان معتمداً من قبل محاسب قانوني أم لا).

٢٤ ــ تعليمات وزارة المالية رقم /٢١١١ / تاريخ ٢٠/٦/١٩٩٨.( حول تحديد مبلغ الربح الصافي الذي بموجبه يخرج المكلف من دائرة الدخل المقطوع إلى دائرة الأرباح الحقيقية).

٢٥ ــ بلاغ وزارة المالية ( مديرية الموازنة العامة ) رقم /١٦/ب/ع/١١/تاريخ ٣١/ ٨ ١٩٩٨.(فرز محاسبي الإدارة إلى جهات القطاع العام ذات الطابع الإداري فقط).

٢٦ ــ تعليمات رقم ٣٣٦٠١ /٨ تاريخ ٣٠/١١/١٩٩٥،والبلاغ رقم ٧٠/ب/ ١ تاريخ ١٠ /٩/ ١٩٩٨. (عدم قبول البيان الضريبي إلا من قبل صاحب العلاقة بالذات أو وكيله القانوني).

٢٧ ــ تعليمات وزارة المالية رقم ١٩٧٨٠ /١٦ تاريخ ١٩/٧/١٩٩٩.(استبدال النصف ليرة السابقة لتصبح عشرة قروش سورية).

٢٨ ــ تعليمات رقم ٢٦٥٩٥ /١٦/٢٤/تاريخ ١٦ / ٩ /١٩٩٩. (تحديد المطرح الضريبي الوحيد المعفى بموجب القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١).

٢٩ ــ تعليمات وزارة المالية رقم ٣٤٣٦ /١٦ تاريخ ٢٠٠٠/٢/٧. (تصحيح الخطأ الوارد في التعليمات رقم ٨١٠٧ /٢٥ /١).

٣٠ ــ تعليمات وزارة المالية رقم ١٧٨١٧ /١٦ تاريخ ٢٠٠٠/٧/١/. ( استثناء المكلفين الملتزمين بسداد الضريبة ولمدة خمس سنوات متتالية من قرار السلف المذكور).

٣١ ــ تعليمات لجان التصنيف في دائرة الدخل المقطوع.

**وــ القوانين:**

١ــ جمهورية مصر العربية:

ــ القانون رقم /١٥٧/لعام ١٩٨١: قانون الضرائب على الدخل.

ــ القانون رقم /١٨٧ /لعام ١٩٩٣: الضريبة الموحدة في التشريع المصري.

٢ــ المملكة الأردنية الهاشمية:

ــ القانون رقم /٥٧/ لعام ١٩٨٥: قانون ضريبة الدخل.

ــ القانون رقم /٤/ لعام ١٩٩٤: قانون ضريبة الدخل.

ــ القانون رقم /١٤/ لعلم ١٩٩٥: قانون الضريبة العامة على الدخل.

٣ــ الجمهورية العربية السورية:

**المجموعة الأولى:**

١. قانون التجارة السوري.
٢. القانون المدني السوري.
٣. القانون المالي الأساسي. /م . ت . رقم /٩٢ / لعام ١٩٦٧ /.
٤. قانون الاستثمار رقم /١٠/ و تعديلاته.
٥. قانون العقوبات السوري.
٦. قانون أصول المحاكمات. /م. ت . رقم /٨٤ / لعام ١٩٥٣.
٧. قانون المساكن الشعبية. م. ت. رقم/ ٩٤ /لعام ١٩٥٣.
٨. قانون التعاون السكني .م . ت . رقم /١٣ / لعام ١٩٨١.

**المجموعة الثانية:**

١. م. ت رقم /١٤٤/لعام ١٩٤٢.

٢. القانون رقم / ١٣/لعام ١٩٤٥.

٣. القانون رقم /١٧٨/لعام ١٩٤٥.

٤. القانون رقم /٤٣٦/لعام ١٩٤٨.

٥. م.ت.رقم /٢٤/لعام ١٩٥١.

٦. م.ت.رقم /١٠٣/لعام ١٩٥٢.

٧. القانون رقم /١٧٩/لعام ١٩٥٢.

٨. م.ت رقم /١٩٤/لعام ١٩٥٢.

٩. م.ت رقم /١٢٥/لعام ١٩٥٣.

١٠. القانون رقم /١١٢ /لعام ١٩٥٨.

١١. القانون رقم /١٤/ لعام ١٩٥٨.

١٢. م . ت رقم /١٤٦/ لعام ١٩٦٤.

١٣. م . ت رقم /٥٠/ لعام ١٩٦٤.

١٤. م. ت رقم /١٤٨/ لعام ١٩٦٤.

١٥. م.ت رقم /٣٨/لعام ١٩٦٥ .

١٦. م.ت رقم /٥٣/ لعام ١٩٦٥ .

١٧. م.ت رقم /٤٦/لعام ١٩٦٦ .

١٨. م.ت رقم/ ٩٢٨ / لعام ١٩٦٨.

١٩. م.ت رقم /٤١/ لعام ١٩٦٨.

٢٠. م.ت رقم /٣٢٦//لعام ١٩٦٩.

٢١. م.ت رقم/٢٧٨ /لعام ١٩٦٩.

٢٢. م.ت رقم/٣٥١ /لعام ١٩٦٩.

٢٣. القانون رقم /٤٦ /لعام ١٩٧١.

٢٤. م.ت رقم /٩٢/ لعام ١٩٧١.

٢٥. م.ت رقم /١٨/لعام ١٩٧٤.

٢٦. القانون رقم /٣١ /لعام ١٩٧٥.

٢٧. القانون رقم /٣٥ /لعام ١٩٧٥.

٢٨. م.ت رقم /١/ لعام ١٩٧٦.

٢٩. القانون رقم/٢٩/ لعام ١٩٧٨.

٣٠. القانون رقم/٨٣/ لعام ١٩٧٩.

٣١. القانون رقم /٢١ /لعام ١٩٨١.

٣٢. م.ت رقم /٢٨ لعام ١٩٨٢.

٣٣. القانون رقم /٢/ لعام ١٩٨٣.

٣٤. القانون رقم /٢٣ /لعام ١٩٨٦.

٣٥. القانون رقم/٢٠/ لعام ١٩٩١.

٣٦. القانون رقم /١٥/لعام ١٩٩٥.